



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

**Processo nº** 12571.000246/2009-32  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-005.102 – 3<sup>a</sup> Turma Especial  
**Sessão de** 26 de novembro de 2013  
**Matéria** COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** AGRÍCOLA CANTELLI LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Nos lançamentos por homologação, não tendo havido pagamento antecipado ou homologação da compensação declarada, aplica-se a regra geral da decadência, cujo prazo de cinco anos é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser realizado.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. INSUMOS.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, o elemento de valoração é o total das receitas auferidas, o que engloba todo o resultado das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica, e o direito ao creditamento alcança todos os bens e serviços, úteis ou necessários, utilizados como insumos diretamente na produção, e desde que efetivamente absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

**CRITÉRIO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.**

Na hipótese de ocorrência concomitante de receitas sujeitas às sistemáticas cumulativa e não cumulativa de apuração da contribuição, não obstante a faculdade dada pela lei de opção entre qualquer dos métodos de apropriação de créditos (apropriação direta ou rateio proporcional), devem ser segregados os custos, as despesas e os encargos de acordo com a destinação das vendas realizadas pelo contribuinte, se no mercado interno ou no mercado externo.

**GASTOS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, PEÇAS, SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, PNEUS, CÂMARAS E PEDÁGIOS.**

## FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E NAS VENDAS DA PRODUÇÃO. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A lei assegura o direito ao creditamento relativamente a bens e serviços adquiridos para utilização como insumos na prestação de serviços e no processo produtivo da pessoa jurídica, englobando os dispêndios com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios, realizados para a consecução dos serviços de transporte de carga, assim como para o transporte de insumos adquiridos e de produtos vendidos, desde que os referidos insumos não tenham sido imobilizados e não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados e desde que atendidos os demais requisitos da lei.

## CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. CREDITAMENTO. NECESSIDADE DE ENQUADRAMENTO NOS REQUISITOS LEGAIS.

O direito de se creditar assegurado em lei às pessoas jurídicas adquirentes, diretamente de pessoas físicas, de produtos *in natura* de origem vegetal, e que exercem as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, somente pode ser usufruído nas hipóteses de venda das mercadorias ou produtos a pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal, domiciliadas no País, não alcançando os insumos aplicados na produção exportada.

## RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA COFINS NÃO CUMULATIVA. JUROS SELIC. INAPLICABILIDADE.

O resarcimento de créditos decorrentes da não-cumulatividade da Cofins não se confunde com a restituição de indébito, inexistindo autorização legal à atualização monetária ou a incidência de juros sobre o montante apurado.

## ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

## INDÉBITO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa devidamente fundamentada, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para cancelar a parte do auto de infração correspondente ao creditamento relativo aos gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios, nos termos do voto do relator. Os conselheiros Belchior Melo de Sousa e Corintha Oliveira Machado votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Corintha Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintha Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para se contrapor à decisão da DRJ Curitiba/PR que julgou procedente apenas em parte a Impugnação manejada pelo contribuinte para se defender contra o auto de infração lavrado para se exigirem parcelas da Cofins devidas no período, cujo crédito tributário, incluídos multa e juros, totalizara R\$ 147.142,82.

O contribuinte havia solicitado resarcimento de créditos da contribuição, relativamente a operações vinculadas ao mercado externo, pedido esse que foi indeferido pela repartição de origem, pelo fato de que se detectara falta de recolhimento da contribuição no período, o que ensejou a lavratura do auto de infração (fls. 24 a 29).

Em sua Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento do auto de infração, bem como o reconhecimento do direito creditório pleiteado, com a respectiva homologação da compensação declarada e a restituição em espécie do saldo remanescente, devidamente atualizados pela taxa Selic, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) “prescrição” do direito do Fisco de constituir o crédito tributário, por força do contido no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), em que se prevê a hipótese de homologação tácita do tributo após o transcurso do prazo de 5 anos contados da data de ocorrência do fato gerador;

b) optara pela forma de determinação do crédito da contribuição não cumulativa pelo rateio proporcional, tudo em conformidade com a autorização dada pela lei;

c) seriam indevidas as glosas efetuadas relativamente aos bens devidamente tributados adquiridos de pessoas jurídicas e destinados a revenda, assim como as glosas de serviços utilizados como insumos (combustíveis, lubrificantes, peças, oficina, pneus, recapagem, selos e pedágios), conforme o teor de soluções de consulta e de divergência da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);

d) quanto às glosas de energia elétrica, a Intimação Fiscal exigira apenas a apresentação da fatura do mês de junho de 2004, que fora devidamente apresentada, não tendo sido trazidas aos autos as faturas dos meses de abril e maio por falta de solicitação, sendo que as faturas em nome de pessoas físicas decorreriam do aluguel de imóveis pago pela Agrícola Cantelli;

e) glosa parcialmente indevida de devoluções de mercadorias tributadas nas operações de venda;

f) atende os requisitos previstos na lei para a fruição do crédito presumido, tanto no que se refere à previsão do § 5º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, por produzir/industrializar mercadorias de origem vegetal (milho, soja e trigo) adquiridas de pessoas físicas, quanto à previsão dos §§ 10 e 11 do mesmo artigo.

O então Manifestante reconheceu a procedência das glosas relativas a despesas com fretes nas operações de venda, pelo fato de que, efetivamente, decorriam de despesas com malote, assim como as glosas relativas a encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados por setores administrativos da pessoa jurídica.

A DRJ Curitiba/PR julgou procedente em parte a Impugnação, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.  
CONTAGEM DO PRAZO. REGRA.*

*Nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, existindo pagamento suscetível de ser homologado, o prazo decadencial deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, contudo, em não havendo pagamento, a contagem deve ocorrer segundo a regra do art. 173, I, do CTN.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS.*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

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

*Inexistindo apropriação direta, a determinação do crédito pelo rateio proporcional, entre receitas de exportação e receitas do mercado interno, aplica-se apenas aos custos, despesas e encargos, que sejam comuns a ambas as receitas.*

*REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.*

*ENERGIA ELÉTRICA. DESPESAS. PROCESSO DE RESSARCIMENTO. EFEITOS NO LANÇAMENTO.*

O lançamento deve ser alterado quando restar comprovado que uma parcela das glosas de despesas com energia elétrica foi cancelada no julgamento proferido em face de manifestação de inconformidade apresentada no âmbito de um processo administrativo de resarcimento.

**CRÉDITOS. INSUMOS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. AQUISIÇÃO E DEVOLUÇÃO DE VENDAS. GLOSA INDEVIDA. EFEITOS NO LANÇAMENTO.**

Altera-se o lançamento quando comprovado, no processo de resarcimento, terem sido indevidas as glosas relativas a produtos que, supostamente, teriam incidência monofásica no fabricante, mas cujos NCM indicavam que eram passíveis da incidência do PIS e da Cofins na aquisição.

**CEREALISTA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.**

No período de vigência do § 11 do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, as empresas cerealistas somente podiam apurar crédito presumido da Cofins e do PIS em relação aos produtos in natura de origem vegetal indicados nesse dispositivo, adquiridos diretamente de pessoas físicas, quando eles fossem revendidos a agroindústrias que os utilizassem como insumos na produção dos produtos especificados na lei, e, como decorrência, os produtos adquiridos de pessoas físicas exportados por cerealista não dão direito a crédito presumido das citadas contribuições.

**RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. EFEITOS NO LANÇAMENTO.**

Sendo incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de resarcimento de créditos relativos à Cofins, por falta de previsão legal, alteração alguma deve ser efetuada no lançamento.

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Cientificado da decisão em 23 de agosto de 2012, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 19 de setembro do mesmo ano e reiterou seus pedidos, sendo acrescentados ou destacados os seguintes fundamentos de defesa:

a) realizara compensação da contribuição no ano de 2006 e, sendo a compensação uma das causas extintivas do crédito tributário (art. 156, inciso II, do CTN), a regra da decadência a ser aplicada, conforme jurisprudência consolidada, seria a prevista no art. 150, § 4º, do CTN e não a do art. 173, inciso I, do mesmo código;

b) na apuração dos créditos, diferentemente do entendimento da autoridade fiscal ratificado pelos julgadores no acórdão recorrido, a lei não dera opção à pessoa jurídica para que ela mesclasse as duas formas (apropriação direta ou rateio proporcional), mas apenas definira a possibilidade de opção de apenas uma delas;

c) “na época em que efetuou os créditos sobre os gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus e câmaras, além da análise da Lei, o contribuinte tinha o amparo de soluções de consultas efetuadas junto à própria Receita Federal do Brasil que afirmavam ser possível o creditamento da contribuição (...), considerando tais gastos como Insumos”, encontrando-se no mesmo sentido o direito de creditamento em relação aos pedágios;

d) “se há crédito sobre os fretes contratados para entrega de mercadorias e se há crédito sobre os insumos utilizados na prestação de serviços de frete a terceiros há também o crédito sobre os insumos do transporte aplicados em veículos próprios tanto no transporte de matérias primas para a produção como na entrega da produção aos seus clientes”;

e) deveriam ser desconsideradas as glosas de energia elétrica relativas à alegação de que não teriam sido apresentadas as faturas dos meses de abril e maio, assim como as glosas decorrentes de faturas em nome de pessoa física;

f) o crédito presumido fora criado para se ressarcirem os tributos incidentes sobre insumos utilizados na produção agrícola, tendo sido a intenção do legislador a concessão de crédito presumido sobre o caso em análise, encontrando-se permitida a sua compensação ou ressarcimento;

g) “os créditos que tem direito a Recorrente apenas pelo seu valor nominal tipifica um enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Pública, pois, a correção monetária nada acrescenta ao valor a ser utilizado, apenas mantém a equivalência monetária”.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de auto de infração decorrente da apuração de débitos da contribuição não cumulativa devida no período, após a glosa de créditos que haviam sido objeto de pedido de ressarcimento.

Em consulta aos sistemas Comprot e e-processo, em 7/11/2013, constatou-se que o processo administrativo nº 13982.000754/2005-18, em que se discutem o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação, encontra-se no CARF desde 21 de setembro de 2012, aguardando sua inclusão em lote para sorteio.

Neste processo, após a decisão da DRJ Curitiba/PR, que acolheu em parte a impugnação do ora Recorrente, remanescem controvértidas as seguintes matérias:

- a) decadência/homologação tácita (art. 150, § 4º, do CTN);
- b) critério de apuração dos créditos (apropriação direta ou rateio proporcional);

- CÓPIA
- c) créditos sobre os gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios;
  - d) crédito sobre transporte em veículos próprios (insumos e vendas);
  - e) glosas de energia elétrica;
  - f) crédito presumido – produtos adquiridos de pessoas físicas;
  - g) correção monetária do crédito – Taxa Selic.

De início, deve-se registrar que a presente análise, no que tange aos elementos fáticos controvertidos, terá como base os resultados apurados pela repartição de origem no Despacho Decisório nº 137/2009 (fls. 3 a 11), nas planilhas que o acompanham (fls. 12 a 23), assim como no acórdão da DRJ Curitiba/PR (fls. 76 a 105).

Outro dado relevante para a presente análise é o objeto social da pessoa jurídica, que se encontra identificado no contrato social nos seguintes termos:

*Comércio de Produtos Veterinários - medicamentos, rações, vacinas, soros, sais e suplementos minerais; insumos agrícolas - fertilizantes, sementes, agrotóxicos, expurgos; máquinas e implementos agrícolas; representações comerciais; prestadora de serviços fitossanitários; Compra e Venda de Cereais; prestação de serviços de Secagem e Classificação de cereais; Transporte Rodoviário de Cargas em geral; Importadora e Exportadora de grãos; Produção e Classificação de sementes selecionadas.*

A par do objeto social, confrontado com os dados levantados pela Fiscalização, tem-se que interessa ao presente caso as atividades do Recorrente consistentes em “compra e venda de cereais”, “prestação de serviços de secagem” e “transporte rodoviário de cargas em geral”.

Feitas essas considerações, passa-se à análise por itens do recurso.

## I. Decadência/Homologação tácita.

A contribuição para o PIS e a Cofins são tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em relação aos quais há regra específica quanto ao prazo extintivo do direito da Administração tributária realizar o lançamento (§ 4º do art. 150 do CTN), *in verbis*:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Para fins de aplicação dessa regra decadencial, há a necessidade de ter havido pagamento antecipado do tributo declarado pelo sujeito passivo, sem o qual, nada haverá a ser homologado, pois, conforme consta do dispositivo supra reproduzido, a autoridade administrativa homologa, expressa ou tacitamente, o pagamento efetuado pelo contribuinte, e não apenas os dados informados em declaração dotada de poder constitutivo do crédito tributário.

A compensação, por se tratar de hipótese de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), cumpre a mesma função do pagamento antecipado, no sentido de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento, mas desde que devidamente comprovada a disponibilidade do direito creditório.

No presente caso, constata-se dos autos que a compensação declarada pelo sujeito passivo não foi homologada, não se podendo considerá-la, nesse contexto, como extinção do crédito tributário sob condição resolutória.

Assim como acontece com o pagamento declarado em DCTF mas não recolhido aos cofres públicos, não se pode considerar situações da espécie como quitação antecipada, por inexistência do ato caracterizador do cumprimento da condição.

Afastada a regra específica, aplica-se a regra geral da decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN, *verbis*:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

Como o contribuinte foi cientificado dos lançamentos em 10 de novembro de 2009 (fl. 31) e os fatos geradores ocorreram no segundo trimestre de 2004, conclui-se que, naquela data, ainda não havia transcorrido o prazo decadencial de cinco anos previsto no art. 173, I, do CTN.

## **II. Critério de apuração dos créditos.**

Conforme apontara a repartição de origem no Despacho Decisório nº 137, de 2009, os créditos passíveis de ressarcimento são aqueles relativos aos custos, despesas e encargos que estejam vinculados à receita de exportação e que não possam ser compensados com débitos da própria contribuição decorrente das operações do mercado interno.

O Recorrente contesta o procedimento adotado pela Fiscalização, reportando-se ao critério legal de determinação do crédito em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência não cumulativa.

De acordo com a Administração tributária, a vinculação dos créditos aos tipos de receitas auferidas deve ser realizada diretamente quando for possível identificar a sua vinculação exclusiva a cada tipo de receita, sendo que, em relação aos custos comuns das atividades cumulativas e não cumulativas, faculta-se à pessoa jurídica a utilização de qualquer dos critérios previstos no § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, a apropriação direta (no caso de a pessoa jurídica possuir sistema de custos integrado e coordenado com a escrituração) ou o rateio proporcional.

A defesa do Recorrente é no sentido de que, na apuração dos referidos créditos, diferentemente do entendimento da autoridade fiscal ratificado pelos julgadores de piso, a lei não dera opção à pessoa jurídica para que ela mesclasse as duas formas (apropriação direta ou rateio proporcional), mas apenas definira a possibilidade de opção de apenas uma delas.

Segundo o Recorrente, tendo havido a opção pelo método do rateio proporcional, ela deveria ser observada durante todo o ano-calendário para todos os custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência não cumulativa da contribuição.

Eis os dispositivos da Lei nº 10.833, de 2003, que cuidam da matéria:

*Art. 3º (...)*

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

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

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

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

De acordo com o § 7º do art. 3º supra reproduzido, a regra geral é a apuração dos créditos somente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à não cumulatividade, ou seja, sendo possível segregar os dispêndios de acordo com a tributação da receita – sistemática cumulativa ou não cumulativa –, o direito ao crédito se dá

somente em relação aos dispêndios vinculados à parte da receita sujeita à incidência não cumulativa da contribuição.

O § 8º, por seu turno, disciplina a forma de determinação do crédito, pelo método de apropriação direta ou pelo rateio proporcional.

O método de apropriação direta permite o atendimento pleno da regra geral prevista no § 7º do mesmo artigo e o método do rateio proporcional possibilita a apropriação a partir da relação percentual entre a receita bruta sujeita à não cumulatividade e a receita bruta total, mas, nesse caso, somente em relação “aos custos, despesas e encargos **comuns**” (grifei).

Segundo a Fiscalização, em algumas rubricas declaradas no Dacon, foi possível identificar que os créditos glosados se encontravam vinculados à Receita do Mercado Interno, e não à Receita do Mercado Externo, o que, em razão do fato de se tratar, na origem, de pedido de ressarcimento da contribuição relativamente às operações do mercado externo, os referidos créditos não poderiam ser vinculados à Receita de Exportação.

A Fiscalização, em sua constatação, aponta os chamados "Bens para Revenda", que se referem a produtos e mercadorias que foram revendidos no mercado doméstico, e as "Devoluçãoes de Venda Sujeita à Incidência Não-cumulativa", estas também relativas a produtos e mercadorias que foram revendidas no mercado nacional, sem qualquer vínculo com o mercado externo.

O Recorrente, em nenhum momento da relação processual, foi capaz de infirmar, com documentação hábil e idônea, essa constatação da repartição de origem.

Nesse sentido, não obstante o acerto da argumentação do Recorrente em relação à faculdade dada pela lei de opção entre qualquer dos métodos de apropriação de créditos, opção essa que deve ser adotada durante todo o ano-calendário, está-se diante de créditos relativos a operações no mercado interno, operações essas não abarcadas pelo dispositivo legal<sup>1</sup> em que se baseara o pedido de ressarcimento.

Diante do exposto, conclui-se pelo acerto da decisão da repartição de origem no que se refere à glosa dos créditos decorrentes de operações no mercado interno.

### **III. Créditos sobre gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios. Transporte de insumos e nas vendas.**

Nos termos acima relatados, a Fiscalização glosou créditos calculados sobre determinados bens e serviços, considerando-os não abrangidos pelo conceito de insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

<sup>1</sup> Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

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

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica

Conforme já apontado, a parte do objeto social da pessoa jurídica que interessa nesta análise se refere a “compra e venda de cereais”, “prestação de serviços de secagem” e “transporte rodoviário de cargas em geral”.

Segundo a Fiscalização, as despesas com selos e pedágios não geram crédito pelo fato de não se configurarem serviços aplicados ou consumidos na prestação de serviço de transporte rodoviário de carga, e, em relação aos demais dispêndios identificados em epígrafe, eles podem ser considerados insumos desde que sejam intrínsecos à atividade da pessoa jurídica e sejam aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado.

De início, deve-se registrar que a não cumulatividade aplicada às contribuições sociais (PIS e Cofins) não se confunde com a não cumulatividade dos impostos IPI e ICMS. Nesta, além da origem constitucional, diferentemente da não cumulatividade das contribuições de origem legal, a sistemática do encontro de contas entre débitos e créditos refere-se ao ciclo de produção ou de comercialização de um produto ou mercadoria.

Na não cumulatividade do IPI, por exemplo, o direito ao creditamento refere-se às aquisições de insumos que serão aplicados nos produtos industrializados que serão comercializados pelo contribuinte-industrial, encontrando-se circunscrita a não cumulatividade à produção do bem. O imposto pago na aquisição de insumos encontra-se destacado na nota fiscal e será ele, e tão somente ele, que dará direito ao creditamento.

No processo produtivo de um bem, há eventos de natureza física; enquanto que no auferimento de receitas, tem-se um complexo de atividades envolvidas que extrapolam os elementos físicos para alcançar, também, os elementos funcionais relevantes.

Na não cumulatividade das contribuições, o elemento de valoração não é mais o produto ou mercadoria em si considerado, mas o total das receitas auferidas pelos contribuintes, o que engloba todo o resultado da atividade operacional da pessoa jurídica. O fato gerador sob interesse não é apenas a saída ou entrada de uma mercadoria ou produto – o que pode se constituir em parte ínfima da atividade global do sujeito passivo –, mas todo o resultado comercial e financeiro da principal e, muitas vezes, exclusiva, atividade do contribuinte.

Nesse sentido, o regime não cumulativo das contribuições sociais não se refere à recuperação, *stricto sensu*, dos tributos pagos na etapa anterior da cadeia de produção, mas a um conjunto de bens e serviços definido pelo legislador, “tratando-se, em realidade, mais como um crédito presumido do que de uma não cumulatividade”<sup>2</sup>.

Como nos ensina Marco Aurélio Greco<sup>3</sup>, ao analisar a previsão legal da não cumulatividade das contribuições, a apuração dos créditos de PIS e Cofins envolve um conjunto de dispêndios “ligados a bens e serviços que se apresentem como necessários para o funcionamento do fator de produção, cuja aquisição ou consumo configura *conditio sine qua non* da própria existência e/ou funcionamento” da pessoa jurídica.

Greco considera, ainda, que o termo “insumo” utilizado pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abrange “os bens e serviços ligados à ideia de continuidade ou

<sup>2</sup> ANAN JR., Pedro. A questão do crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade. Revista de Estudos Tributário. Porto Alegre: v. 13, n. 76, nov/dez 2010, p. 38.

<sup>3</sup> GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS. IET e IOB/THOMSON, 2004.

manutenção do fator de produção, bem como os ligados à sua melhoria. Ficam de fora da previsão legal os dispêndios que se apresentem num grau de inerência que configure mera conveniência da pessoa jurídica contribuinte (sem alcançar perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade) ou, ainda, que ligados a um fator de produção, não interfiram com o seu funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria”.

Somente os bens e serviços utilizados de forma direta na produção da pessoa jurídica dão direito ao crédito das contribuições, devendo ser, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária.

Para a análise da questão posta, necessário se torna reproduzir os dispositivos legais que cuidam da matéria.

A Lei nº 10.833/2003, aplicável à Cofins na sistemática não cumulativa, disciplina a matéria nos seguintes termos:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

(...)

*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)*

(...)

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

(...)

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

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

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

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

(...)

*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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

De acordo com os dispositivos legais supra reproduzidos, é possível constatar que a lei prevê, de forma expressa, o direito de creditamento relativo a combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção de bens ou produtos destinados à venda.

Considerando o objeto social da pessoa jurídica – “compra e venda de cereais” e “transporte rodoviário de cargas em geral” –, é possível constatar que os combustíveis e os lubrificantes encontram-se ligados à ideia de continuidade ou manutenção do fator de produção, sendo inerentes ao processo produtivo e à prestação de serviços de transporte de carga, alcançando perante o fator de produção o nível de uma utilidade ou necessidade que os torna imprescindíveis ao funcionamento, continuidade, manutenção e melhoria da atividade produtiva.

Além disso, os combustíveis e lubrificantes são utilizados de forma direta na produção da pessoa jurídica e são, efetivamente, absorvidos no processo produtivo que constitui o objeto da sociedade empresária, o mesmo podendo ser dito em relação aos demais bens ou serviços, quais sejam, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios, pois que absorvidos pelo fator de produção da pessoa jurídica.

Segundo a Fiscalização, em razão do fato de que os referidos bens e serviços não poderiam ser considerados insumos relativamente à atividade de cerealista da pessoa jurídica e dada a impossibilidade de se apurarem os créditos vinculados à atividade de prestação de serviço de transporte, teria restado somente a alternativa de se desconsiderarem todos os créditos constantes da citada rubrica.

O Recorrente se defende alegando que referidos bens e serviços são utilizados tanto na atividade de prestação de serviços de transportes de cargas, quanto nas atividades de transporte, em veículos próprios, de matérias primas para a produção e na entrega da produção aos seus clientes.

serviços das empresas de transporte de cargas em geral, para fins dos créditos acima mencionados, desde que atendidos todos os requisitos legais e normativos atinentes à espécie, os gastos efetuados com: pneus e peças para reposição nos mencionados veículos, desde que não imobilizados e quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas; mão-de-obra de manutenção da frota, inclusive recauchutagem, desde que paga a pessoa jurídica; pedágios para conservação de rodovias quando a pessoa jurídica não utilizar o benefício do art. 2º da Lei nº 10.209, de 2001; e contratação de veículos de outras pessoas jurídicas para efetuar o transporte”.

Constata-se, portanto, que a própria Administração tributária concebe que, na prestação de serviços de transporte de carga, os gastos efetuados com: pneus e peças para reposição nos veículos, desde que não imobilizados e quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, os gastos com mão-de-obra de manutenção da frota, inclusive recauchutagem, desde que paga a pessoa jurídica e os pedágios para conservação de rodovias dão direito à apuração de créditos das contribuições na sistemática da não cumulatividade.

Resta perquirir quanto à possibilidade de adoção desse entendimento em relação aos gastos com transporte de insumos aplicados na produção e na venda dos produtos finais.

Na operação de venda, há previsão específica na lei autorizando o desconto de crédito relativamente a “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor” (art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003).

Quanto aos gastos com o serviço de transporte de matérias-primas, produtos intermediários e de material de embalagem (insumos), a meu ver, eles se subsumem na previsão normativa do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, tratando-se de serviços utilizados como insumos na produção de bens destinados à venda.

Tem-se, no caso, um conjunto de dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção, uma vez que o transporte do insumo, de sua origem ao destinatário produtor, é um elemento imprescindível à industrialização, sem o qual esta não se efetivará. Além disso, a prestação dos serviços de fretes, por conta própria, inclusive nas operações de venda, é condição *sine qua non* do funcionamento da empresa, sem os quais, ter-se-á a descontinuidade de sua produção.

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.147.902, ocorrido em 18 de março de 2010, decidiu que “[as] despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportados pelo contribuinte vendedor”, o que exclui a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, assim como os gastos com transporte na aquisição de insumos.

Contudo, não comungo do mesmo entendimento da Segunda Turma do STJ.

A Turma do STJ restringe sua análise ao teor do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que prevê a possibilidade de creditamento somente em relação ao frete na operação de venda, ignorando por completo o teor do inciso II do mesmo artigo, em que se

assegura o direito de se descontar crédito decorrente da aquisição de mercadorias e serviços utilizados como insumos na produção dos bens destinados à venda.

Conforme já apontado, o transporte dos bens utilizados como insumos é imprescindível ao funcionamento do fator de produção, pois sem esse serviço não se terá a entrada dos insumos no complexo industrial, situação em que se terá por frustrada a produção.

Conforme já destacado, no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, há a previsão de creditamento nas aquisições de combustíveis e lubrificantes, denotando que a lei abrange os gastos do contribuinte no transporte de bens utilizados como insumos e dos produtos finais em veículos próprios. A aquisição de insumos ocorre em etapa anterior ao processo produtivo e não na operação de venda, devendo-se ressaltar que a previsão do citado inciso IX do art. 3º (frete na operação de venda) não exclui a regra contida no inciso II do mesmo artigo.

Relativamente à prova dos gastos efetuados com tais bens e serviços, há que se ressaltar que a Fiscalização, no corpo do despacho decisório, deixou consignado que teve acesso a toda a documentação apresentada pelo contribuinte, tendo glosado os créditos respectivos em razão da falta de sua vinculação entre os serviços de transporte de carga e a produção de cereais.

Diante do exposto, reconhece-se o direito ao creditamento em relação aos gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios, tanto na prestação de serviços de transporte de cargas, quanto nas operações de aquisição de insumos e de venda dos produtos finais, desde que atendidos os demais requisitos da lei e desde que os referidos bens não tenham sido imobilizados e não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados.

#### **IV – Energia elétrica.**

Contrapõe-se o Recorrente quanto à glosa dos gastos com energia elétrica em razão da falta de apresentação das faturas dos meses de abril e maio de 2004, assim como em relação às glosas de faturas emitidas em nome de pessoa física.

Trata-se, no caso, de glosas decorrentes da falta de apresentação de prova, bem como da desconsideração de prova considerada inábil.

Não se questiona, portanto, a previsão legal do creditamento pleiteado, posto que há previsão expressa na lei nesse sentido (art. 3º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003).

O Recorrente se defende alegando que a não apresentação das faturas de energia elétrica decorreu do fato de que, na intimação da Fiscalização, fora solicitada apenas a fatura do mês de junho de 2004 e não as demais dos meses de abril e maio, tendo havido, por conseguinte, atendimento ao que se encontrava expresso na intimação.

No que se refere às faturas emitidas em nome de pessoas físicas, segundo o Recorrente, elas referir-se-iam a uma unidade alugada, cujas faturas eram emitidas em nome do proprietário do imóvel, mas por ele pagas.

Contudo, o Recorrente não traz nenhuma prova dos fatos alegados.

Ainda que a Fiscalização tivesse solicitado apenas as faturas do mês de julho de 2004, conforme alega o Recorrente, ele poderia, nos termos do art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, ter trazido aos autos as demais faturas no momento da apresentação da impugnação, o que afastaria por completo a constatação da Fiscalização. Mas nenhum elemento de prova foi então acrescentado aos autos.

Quanto aos alegados gastos de energia elétrica em unidade alugada, também nenhum elemento de prova foi produzido (como, por exemplo, o contrato de aluguel), o que inabilitiza o atendimento do pleito do Recorrente.

Não se pode perder de vista que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa amparada em documentação apresentada pelo sujeito passivo, decisão essa não infirmada com documentação hábil e idônea.

Mantém-se, portanto, a referida glosa dos gastos com energia elétrica.

#### V - Crédito presumido. Produtos adquiridos de pessoas físicas.

A Fiscalização embasou a glosa do crédito presumido na constatação de que, para se beneficiar de tal crédito, previsto no § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, seria necessário o atendimento dos seguintes requisitos de forma cumulativa:

a) a empresa deveria exercer cumulativamente as atividades de cerealista e adquirir os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nas posições 10.1 a 10.08 e 12.01 da NCM diretamente de pessoas físicas residentes no País;

b) o crédito somente poderia ser descontado (ou deduzido), em cada período de apuração, da contribuição devida pelas vendas dos produtos a empresas agroindustriais que produzissem mercadorias de origem animal e vegetal (classificados em diversos códigos NCM) destinadas à alimentação humana ou animal.

Ainda segundo a Fiscalização, o último requisito afastaria o possível crédito presumido que poderia ser apurado pela empresa cerealista em relação aos produtos exportados.

De início, registre-se que os fatos sob análise neste processo, relativos ao segundo trimestre de 2004, não foram alcançados pela revogação dos referidos dispositivos legais promovida pela Lei nº 10.925, de 2004.

O crédito presumido sob comento encontra-se disciplinado na lei de duas formas distintas, a saber:

1) a primeira, prevista no § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, destinada às pessoas jurídicas produtoras de mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos da NCM nele discriminados, dentre os quais, os capítulos 10 e 12;

2) a segunda, prevista § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, destinada às pessoas jurídicas que adquirem diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos *in natura* de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01 da NCM, e que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e

comercializar tais produtos, mas apenas em relação às vendas realizadas às pessoas jurídicas produtoras a que se refere o § 5º do mesmo artigo.

Considerando o objeto social da pessoa jurídica<sup>4</sup>, é possível constatar que ela não é produtora de mercadorias de origem animal ou vegetal, mas apenas comerciante de cereais, assim como prestadora de serviços de secagem e classificação de cereais, importadora e exportadora de grãos e produtora de sementes selecionadas, não se lhe aplicando, por conseguinte, as disposições do § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dessa forma, seria possível, para o Recorrente, o creditamento com base no § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispositivo esse destinado às pessoas jurídicas adquirentes de *produtos in natura* de origem vegetal que exercem as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos.

Contudo, conforme já havia constatado a Fiscalização, o crédito presumido previsto no § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, somente se torna devido se as pessoas jurídicas ali identificadas venderem as mercadorias ou produtos às pessoas jurídicas produtoras, indicadas no § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Como, no presente caso, está-se diante de mercadorias ou produtos exportados, o Recorrente não reúne todas as condições para fruir do benefício, em razão do que deve-se manter a glosa efetuada pela Fiscalização.

## VI - Correção monetária do crédito – Taxa Selic.

Quanto ao pedido de atualização monetária dos valores dos créditos pleiteados, ressalte-se que inexiste autorização legal para a aplicação da taxa Selic na atualização monetária de resarcimento de créditos da Cofins não cumulativa.

A legislação tributária distingue as hipóteses de restituição, compensação e resarcimento, conforme se depreende dos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/1996, bem como do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995, autorizando a aplicação de juros Selic somente nos casos de restituição, calando-se em relação às hipóteses de resarcimento, como o ora pleiteado.

Além disso, há vedação expressa de não incidência de juros compensatórios no resarcimento de créditos de IPI e das contribuições Cofins e PIS, *ex vi* do § 5º do art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004 e § 5º do art. 52 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005.

## VI - Conclusão

Diante do exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso, para cancelar a parte do auto de infração correspondente ao creditamento assegurado, relativamente aos gastos com combustíveis e lubrificantes, peças, serviços de manutenção, pneus, câmaras e pedágios, tanto na prestação de serviços de transporte de cargas, quanto nas operações de aquisição de insumos e de venda dos produtos finais, desde que atendidos os demais requisitos

<sup>4</sup> Comércio de Produtos Veterinários - medicamentos, rações, vacinas, soros, sais e suplementos minerais; insumos agrícolas - fertilizantes, sementes, agrotóxicos, expurgos; máquinas e implementos agrícolas; representações comerciais; prestadora de serviços fitossanitários; Compra e Venda de Cereais; prestação de serviços de Secagem e Classificação de cereais; Transporte Rodoviário de Cargas em geral; Importadora e Exportadora de grãos; Produção e Classificação de sementes selecionadas.

da lei e desde que os referidos bens não tenham sido imobilizados e não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicados, observados os elementos probatórios averiguados e atestados pela repartição de origem.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator.