



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

Processo nº 14090.000961/2009-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.618 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2015
Matéria COFINS
Recorrente AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS FEDERAIS.

A compensação de tributos federais é efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

CRÉDITO DE COFINS. PROCESSO DE BENEFICIAMENTO DE GRÃOS.

Confere atividade industrial o processo de beneficiamento de grãos - soja e milho - quando o referido processo envolve as fases de secagem, limpeza, padronização e classificação dos grãos, com o fim de torná-los aptos para a exportação e consumo humano ou animal.

O que, por conseguinte, no presente caso, é de se considerar que as aquisições de grãos *in natura* devem ser computadas para fins de apuração do crédito presumido, subsumindo-se as hipóteses preceituadas no art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003.

DO CRITÉRIO DE RATEIO PROPORCIONAL DOS CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS EM RELAÇÃO À RECEITA BRUTA

Adotada pelo sujeito passivo a metodologia trazida pelo art. 3º, § 8º, inciso II, da Lei 10.833/2003, cabe respeitar o rateio dos custos, despesas e demais encargos na proporção da receita bruta de exportação, não excluindo da

receita bruta de exportações e tampouco da receita bruta, os valores de receita que se originam de operações com o fim específico de exportação.

FRETES SOBRE A EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS.

É de se considerar a recuperação de créditos decorrentes das despesas com fretes, quando necessário para a exportação das mercadorias e o ônus for suportado pelo vendedor, nos termos do art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003.

CRÉDITO SOBRE ADUBO. CRITÉRIO DE RATEIO DE CUSTOS

Descabe o desenquadramento pretendido pela autoridade fazendária da opção manifestada pelo contribuinte que, adotou *per si* o critério de rateio de seus custos, despesas e encargos com direito a crédito, na proporcionalidade de sua receita bruta total auferida.

Por conseguinte, no caso vertente, não há que se falar em glosa do ressarcimento do crédito gerados pelas aquisições de adubos e despesas com fretes sobre vendas, referentes ao transporte de adubo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA. INCOMPETÊNCIA DO CARF, SÚMULA Nº 2, DO CARF.

Nos exatos termos da Súmula n.º 2, do CARF, falece competência a este órgão julgador para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CRÉDITOS. VALORAÇÃO

É de se aplicar a taxa SELIC para correção do *quantum* referente ao crédito da recorrente quando utilizado nas compensações efetuadas.

Recurso voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: a) por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso voluntário quanto à matéria tratada no tópico "Do procedimento de compensação", para que seja considerada, como data da compensação, a data da protocolização/transmissão da DCOMP. Vencidos os Conselheiros Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama. Designado para redigir o voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; b) por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito presumido referente às aquisições de

peças físicas. Vencidos os Conselheiros Charles Mayer de Castro Souza e Irene Souza da Trindade Torres Oliveira; c) por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso quanto à matéria tratada sob o tópico "Do aproveitamento do crédito presumido"; d) por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso voluntário quanto à matéria tratada sob o título "Do critério de rateio dos custos, despesas e encargos em relação à receita bruta total". Os Conselheiros Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza e Irene Souza da Trindade Torres Oliveira votaram pelas conclusões; e) por unanimidade de votos, não se conheceu do recurso quanto à matéria tratada no tópico "Das Alegações de Inconstitucionalidade"; f) por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso quanto à matéria tratada sob o tópico "Da Incidência da Selic", para reconhecer a incidência dos juros de mora à taxa Selic, a partir da data da protocolização do Pedido de Ressarcimento. O Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior declarou-se impedido. Fez sustentação oral, pela recorrente, o contador Sr. Éverdon Schlindwein, CRC 018557/0-8-T-PR. Julgamento antecipado para 19/11/2015, Às 9h00, a pedido da recorrente.

Assinado digitalmente

IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA- Presidente.

Assinado digitalmente

TATIANA MIDORI MIGIYAMA - Relatora.

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Radator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres Oliveira (Presidente), Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA contra Acórdão nº 04-24.277, de 27 de abril de 2011, proferido pela 2ª Turma da DRJ/CGE, que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar argüida e, no mérito, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida, a qual transcrevo a seguir:

“A contribuinte acima identificada apresentou declarações de compensação conforme consta na tabela 1 do relatório do Despacho Decisório n. 1559 – DRF-CBA, de 30 de dezembro de 2009 (f. 153 a 162), utilizando crédito no valor de R\$ 10.292.849,06 relativo à Cofins não cumulativa/exportação, segundo trimestre de 2004. Os débitos se referem a IRPJ estimativa, conforme discriminado na mesma

tabela, num total de R\$ 10.292.849,06 (principal) ou R\$ 14.051.367,49 (atualizado até a data da entrega das DCOMPs).

O processo foi encaminhado à Seção de Fiscalização da DRF/Cuiabá para verificação quanto à procedência dos créditos. O relatório e documentos encontram-se às f. 51 a 149.

As compensações foram homologadas parcialmente, até o limite do crédito pleiteado em cada uma delas, com exceção da DCOMP de f. 10 que foi homologada parcialmente até o limite do direito creditório de R\$ 1.436.634,03, tendo em vista o resultado da auditoria, considerando-se como crédito passível de compensação o valor de R\$ 8.326.621,18, conforme despacho decisório.

Os fundamentos para o deferimento parcial do crédito foram, em resumo, alteração quanto ao valor dos créditos presumidos agroindústria, glosa de valores de créditos sobre adubo, inclusive fretes, ajustes relativos às saídas de mercadorias recebidas com o fim específico de exportação e a inclusão indevida de créditos decorrentes de fretes sobre vendas relativos às exportações de terceiros.

A ciência quanto ao despacho decisório ocorreu em 23 de março de 2010, conforme Aviso de Recebimento acostado à f. 166.

Em 20 de abril de 2010, foi protocolada a manifestação de f. 167 a 206, firmada por procuradoria (cópias de instrumento de mandato e documento de identidade da procuradora às fls. 230 a 232), na qual, além do relato dos fatos e de se discorrer sobre o histórico legal da não-cumulatividade da Cofins, foi alegado, em apertada síntese, que:

- a) Houve excesso de formalismo por parte da autoridade fiscal, que considerou como data da compensação aquela da formalização do processo administrativo, sendo que havia inequívoca intenção do contribuinte em efetuar a compensação pelo estorno efetuado na DACON;
- b) Não foram observados os princípios estampados no art. 2º da Lei n. 9.784/1999;
- c) Foram violados, também, os princípios da segurança jurídica, razoabilidade, proporcionalidade, coerência legislativa e estrita legalidade;
- d) São desenvolvidas atividades de produção de mercadorias para a alimentação humana e animal, conforme processo descrito;
- e) Há direito ao crédito presumido calculado sobre o total de aquisições efetuadas de pessoas físicas e jurídicas com suspensão

das contribuições, ainda que aplicadas na produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM, e tais créditos podem ser utilizadas para a compensação com outros tributos e contribuições;

- f) O cálculo do “crédito presumido agroindústria” foi efetuado pelo auditor de forma descentralizada, o que contraria o disposto no art. 15 da Lei n. 9779/1999, sendo que deveria ter sido considerado o total da aquisição de insumos originários de pessoas físicas e jurídicas no período e, ainda, que deveriam ser contempladas todas as aquisições utilizadas no processo produtivo das mercadorias classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM;*
- g) A glosa dos créditos das aquisições e das despesas com fretes sobre vendas, referente ao adubo, altera o critério de apuração de créditos adotado pela contribuinte, que é o rateio proporcional, para o método de apropriação direta dos custos;*
- h) Foi alterado pelo auditor-fiscal o critério de rateio de custos, despesas e encargos com direito a créditos, na proporcionalidade da receita bruta total auferida, conforme adotado pela contribuinte, em face de exportação de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação;*
- i) Pode ser mantido o crédito da Cofins sobre a totalidade de fretes suportados pela contribuinte e vinculados às operações de exportação, diretas ou indiretas;*
- j) Os créditos devem ser corrigidos pela Selic.*

Ao final, é requerido:

- a) Seja considerada como data de compensação aquela informada pela contribuinte, ou seja, as datas de vencimento do tributo, para que não haja a incidência de juros e multa de mora sobre os débitos a serem compensados;*
- b) O provimento à manifestação para que seja garantido o integral direito de créditos de Cofins da manifestante;*
- c) A correção dos créditos pela taxa Selic;*
- d) A homologação das compensações declaradas;*
- e) A suspensão da exigibilidade dos débitos.*

A DRJ não acolheu as alegações do contribuinte, rejeitando a preliminar argüida e julgando improcedente a manifestação de inconformidade em acórdão com a seguinte ementa:

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

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

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.CONHECIMENTO PARCIAL

No caso de declarações de compensação, o litígio no âmbito do Processo Administrativo Fiscal regulado pelo Decreto nº 70.236/1972 somente se instaura se as razões da manifestação de inconformidade forem pertinentes e versarem sobre assuntos sobre os quais recaia a competência das delegacias de julgamento.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

A análise de normas segundo os princípios constitucionais é atribuído ao Poder Judiciário, cabendo aos agentes fazendários o cumprimento da legislação em vigor.

DÉBITOS. MULTA E JUROS DE MORA

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrem a incidência dos acréscimos legais até a data da entrega da DCOMP.

CRÉDITOS DE COFINS. PRESCRIÇÕES LEGAIS.

Os créditos relativos à Cofins só são reconhecidos no caso de as operações estarem balizadas nas estritas raia das prescrições legais.

CRÉDITOS. VALORAÇÃO

A valoração dos créditos é efetuada na forma disposta na legislação, não incidindo juros compensatórios no caso de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep.”

Cientificado do referido acórdão em 18 de maio de 2011, a interessada apresentou recurso voluntário em 10 de junho de 2011, pleiteando a reforma do *decisum* e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora

Da admissibilidade

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pela contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 18 de maio de 2011, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário – apresentando a recorrente recurso voluntário em 10 de junho de 2011.

Pelo presente processo, vê-se que a questão está vinculada ao reconhecimento do direito ao crédito de que trata a Lei 10.833/2003 de Cofins não cumulativa/exportação do segundo trimestre de 2004, bem como discussão acerca:

- Da data de compensação informada pela contribuinte;
- Da revisão dos créditos do período;
- Da permissão da compensação dos referidos créditos com demais débitos do contribuinte junto a RFB e/ou ressarcimento em dinheiro;
- Da abrangência do total dos demais custos relativos a aquisição de adubos, bem como despesas relativa a fretes de transportes de adubo;
- Do rateio dos custos, despesas e demais encargos, pelo método de rateio proporcional a receita bruta, considerando a proporção do total das exportações em relação ao total da receita bruta;
- Da manutenção do direito ao crédito de Cofins sobre a totalidade de despesas com fretes suportados pela contribuinte e vinculadas as operações de exportações sejam elas diretas ou indiretas;
- Da correção e ressarcimento dos valores pleiteados pela incidência da taxa Selic a partir de cada período de apuração;
- Da manutenção da suspensão da exigência do crédito tributário compensado, controlado no processo nº 14090.000961/2009-11, em face

Sendo assim, para melhor enfrentar cada questão posta, passo a discorrer, após a descrição dos fatos e dos argumentos trazidos, sobre cada uma delas contempladas no recurso voluntário apresentado pela recorrente.

Quanto aos fatos, insurge a recorrente que:

- Produz as mercadorias classificadas na NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul, nos capítulos 10, 12, 15.07 e 23.04 relacionadas no art. 3º, § 10, da Lei 10.637/2002 e no art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003, pois, destinadas a alimentação humana ou animal;
- Efetua em seguida operações no mercado interno e realiza exportações diretas e indiretas;
- Para o exercício regular de suas atividades, adquire de fornecedores pessoas físicas (naturais) residentes no país e jurídicas situadas no mercado interno, bens e serviços utilizados como insumos para a produção de mercadorias classificadas na NCM nos capítulos 10, 12, 15.07 e 23.04 de origem vegetal, constantes respectivamente no art. 3º, § 10, da Lei 10.637/2002 e no art. 3º, § 5º da Lei 10.833/2003;
- Estes bens e serviços utilizados como insumos decorrem de uma extensa e complexa cadeia produtiva, onde vários itens ao longo da mesma estão sujeitos à incidência das denominadas contribuições ao PIS e Cofins;
- Os créditos sobre os bens e serviços utilizados como insumos conforme descrito no art. 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 devem ser apurados no mês da aquisição, independente da finalidade que se dará a mercadoria produzida, ou seja, do momento da venda;
- A contribuinte, dessa forma, descontará os créditos apurados, das contribuições devidas no período, e havendo saldo credor remanescente após o desconto do débito apurado, poderá utilizar o saldo credor para compensação com demais tributos próprios e/ou solicitar o ressarcimento em dinheiro do saldo credor;

- Acumulou, assim, créditos por aquisições (custos, despesas e demais encargos) vinculados basicamente a receitas de exportação, relativamente ao 2º trimestre de 2004;
- Protocolou na RFB em formulário diversas declarações de compensação no valor de R\$ 10.292.849,06;
- Não obstante, mediante intimação da SEORT/DRF, foi comunicada do despacho decisório do reconhecimento parcial do direito creditório no valor de R\$ 8.326.621,18, bem como a homologação parcial das compensações até o limite do valor reconhecido, conseqüentemente, indeferindo parte dos créditos pleiteados pela contribuinte;
- Nesse mesmo sentido, é também a decisão da DRJ de Campo Grande.

Quanto às razões do pedido de reforma da decisão, especificamente ao direito ao ressarcimento dos créditos – incentivo às exportações, a recorrente traz, em síntese, que:

- Com o objetivo de incentivar as exportações e tornar mais competitivas as mercadorias nacionais, o legislador concedeu uma série de benefícios tributários, desonerando as mercadorias exportadas, dos tributos incidentes sobre a cadeia produtiva, diminuindo o chamado “Custo Brasil”, deixando de exportar tributos embutidos no custo das mercadorias;
- Nesse mesmo sentido, a EC 33/2001, que alterou o art. 149 da CF/88, dispôs que as receitas de exportações tornaram-se imunes das contribuições sociais – o que incluiu o PIS e a Cofins;
- O legislador se preocupou com a desoneração tributária nas exportações, não somente na última etapa da cadeia produtiva, mas em todas as demais, permitindo o ressarcimento dos créditos das contribuições pagas nas etapas anteriores, ao instituir a não cumulatividade para o PIS e a Cofins;
- Tanto a Lei 10.637/2002 quanto a Lei 10.833/2003 determinam que as empresas poderão descontar dos seus débitos apurados, créditos calculados sobre os itens relacionados no art. 3º de ambas as leis;
- Conclui que o legislador assegurou a manutenção de créditos de PIS e

cumulatividade e também a evitar a incidência das contribuições quando da realização de exportações, ainda que indiretamente. O que importaria afirmar, segundo a recorrente, que incidem as referidas contribuições quando da realização de exportações, pois, não teria o contribuinte o direito de ressarcir o montante pleno que incidiu nas etapas anteriores ao ato de exportar, o que representaria custo, ônus tributário – sendo vedado pelo legislador constitucional.

Após trazer, em síntese, os fatos e argumentos trazidos pela recorrente, passo, então, a discorrer sobre cada questão contemplada no recurso voluntário.

Do Procedimento de Compensação

Quanto ao procedimento de compensação, aduz a recorrente que utilizou crédito acumulado de Cofins, referente ao 2º trimestre de 2004, em diversas compensações e que o crédito em comento foi utilizado a partir do mês subsequente a apuração, com débitos próprios, tendo vencimento entre as datas de 30/07/2004 a 29/10/2004.

Para tanto, a recorrente estornou o crédito utilizado nas compensações do saldo de créditos acumulados no demonstrativo DAICON, NA DATA DA COMPENSAÇÃO, ou seja, na data do efetivo vencimento do tributo.

É de se salientar também que os valores devidos e compensados foram devidamente informados em DCTF, correspondente a cada período de apuração do débito, vinculando a data do vencimento do tributo ora compensado.

No entanto, o agente fiscal alegou que a recorrente efetuou as compensações somente na data da formalização do processo administrativo, em 19/09/2005, e desta forma, a compensação teria sido realizada fora do vencimento, e conseqüentemente deveriam incidir multa e juros. O que, por conseguinte, perante a autoridade fazendária, ocasionou a falta de saldo de crédito suficiente para liquidar todos os débitos, e a não homologação de parte das compensações efetuadas pela contribuinte.

Em vista do exposto e analisando a legislação vigente, para melhor elucidar a questão, é preciso analisar o teor do comando previsto no art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN, *in verbis* (destaques e grifos meus):

*“Art. 170. **A lei pode**, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.**”*

Conforme o dispositivo, é de se concluir que o CTN conferiu poderes ao legislador para autorizar e definir as condições para se concretizar a compensação tributária.

Porém, a interpretação desse dispositivo deve ser feita com parcimônia, de sorte que a compensação efetiva não seja dada pela mera discricionariedade da autoridade administrativa.

Para melhor interpretação, vale destacar o voto proferido pelo Des. Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira (TRF4) na Apelação em Mandado de Segurança 2003.71.10.008564-1/RS de Relatoria do Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira, que assim leciona (destaques meus):

“O ato administrativo deve ser revestido não só de legalidade, mas de razoabilidade e proporcionalidade. Não deve o servidor usar da autoridade que lhe foi conferida pela lei para criar dificuldades desnecessárias à vida do cidadão: as exigências burocráticas devem guardar proporção com suas finalidades. Se a autoridade tinha alguma dívida quanto à realidade daquela operação, e tinha meios adequados para saná-la, dentro de sua esfera de poder (meios de que, confessadamente, costuma usar), deveria usá-los.

*O poder de que dispõe – este processo está a demonstrar – é terrível, podendo aniquilar uma empresa. **Cumpre-lhe usá-lo com máxima ponderação e moderação.**”*

Desta feita, quando o CTN diz que a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular atribuir à autoridade administrativa a autorização da compensação, o legislador apenas trouxe para si o poder de estipular diretamente as condições para que o evento de compensação ocorresse, atribuindo somente à autoridade administrativa um poder regulamentar mínimo e não limitador dos dizeres da lei.

Continuando, importante considerar, então, os dizeres do art. 74 da Lei 9.430/96, *in verbis* (destaques meus):

“Lei 9.430/96

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”

É de se notar que, conforme o comando legal, a recorrente cumpriu com as exigências descritas em lei ao proceder de forma equânime e justa a apresentação dos créditos e débitos na DACON e DCTF quando da realização da compensação. Vê-se que, para tanto, reajustou o saldo dos créditos a que tinha direito, declarando, conforme legislação aplicável, as informações relativas ao crédito utilizado.

Eis que o art. 74, § 1º, da Lei 9.430/1996 determinou que a compensação seja efetuada mediante entrega de uma declaração do sujeito passivo. Declaração que extingue o débito tributário, nos termos do § 2º do referido artigo, e sob condição resolutória de posterior homologação. O que, por consequência, faz da compensação um direito sim potestativo, pois

seu exercício não demanda uma obrigação ou dever à contraparte (requisito para caracterização de direito subjetivo, que se distingue de direito potestativo).

Sendo assim, se a contribuinte na data do vencimento dos débitos declarados e compensados, possuía saldo suficiente para a compensação que, por sua vez, foi originado em período anterior, há que se considerar tal compensação como legítima, ainda que tenha sido formalizado o instrumento de controle instituído pela Receita Federal do Brasil em momento posterior, pois direito inviolável a recorrente já detinha.

Destaca-se que, no caso vertente, fato particular importante pesa para a interpretação do comando legal nos devidos termos: àquela época, os contribuintes apenas tinham acesso a apresentação em formulário (papel), e não via sistema eletrônico como é feita atualmente.

E, como já assentado, essas compensações foram devida e tempestivamente informadas em DACON e em DCTF, estes já com entrega por via do sistema eletrônico.

A formalização imposta pela autoridade administrativa à época era feita mediante entrega de formulário de “comunicação” em papel. O que torna incoerente considerar que possui tal formulário força constitutiva, ao invés de declaratória, inclusive observando a falta de dinamismo na conciliação das informações. Lembre-se ainda que a autoridade fazendária deve agir de modo responsável para proceder com a compensação de créditos a que faz jus a recorrente, não podendo criar dificuldades nesse evento – que simboliza mera fruição do direito já adquirido.

Ora, tal particularidade se torna essencial ao deslinde da controvérsia, pois a entrega do formulário em papel não possui o mesmo dinamismo de informação e conciliação, tal como a apresentação por meio eletrônico das declarações DACON e DCTF representa.

Além disso, as informações que são citadas pela legislação foram devidamente contempladas nas declarações “eletrônicas” entregues pela recorrente, conforme rege a lei.

Em vista de tal particularidade, é de se concluir que a mera entrega do formulário em papel, no caso vertente, de caráter declaratório, não tem o condão de alterar a data do efetivo evento de compensação, que ocorreu:

- (i) Pelo encontro de contas;
- (ii) Pelo surgimento do direito potestativo exercido; e
- (iii) Pela observância das entregas das declarações DACON e DCTF, com a comunicação “eletrônica” das compensações.

Nesse caso, não é demais também lembrar que a compensação ocorreu no momento do vencimento do referido tributo, em coerência inclusive com a demonstração da diminuição do saldo credor na DACON – informação que entendo que não poderá ser desconsiderada pela autoridade fazendária, já que é também um instrumento de “declaração” de informações, e, repita-se, entregue a tempo “eletronicamente”, diversamente das declarações de compensação à época dos fatos.

Sendo assim, a simples entrega de formulário em papel em momento posterior, sem decurso de prazo considerável, caso vinculássemos a data do vencimento dos débitos tributários, não poderia prejudicar o contribuinte que cumpriu com todos os procedimentos instrumentais junto à Receita Federal ao Brasil e apenas está fazendo valer seu direito a fruição do direito.

Quando o art. 26, § 1º, da IN 460/2004 (vigente à época) disse que a compensação será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação de formulário de compensação, é de se notar que no caso vertente a contribuinte apresentou sim o referido formulário relativo aos débitos compensados anteriormente – promovendo novamente a informação daquelas, mas isso não significa que até aquele momento não tenha havido a compensação, notadamente pela peculiaridade que informa o presente caso. Compensação essa que, como dito, havia sido bem informada e a tempo, eletronicamente, a autoridade fazendária através da apresentação das declarações DCTF e DACON. Não há como se ignorar o dinamismo dessas informações apresentadas eletronicamente.

Não se perfaz, portanto, contrária a formalização do pedido de compensação mediante entrega deste formulário em papel em momento posterior a data de vencimento do

débito objeto de compensação. Devem-se considerar compensados os débitos tempestivamente, independentemente de não ter sido formalizado via “formulário papel” no momento do encontro de contas, pois foi informado tempestivamente o saldo dos créditos devidamente ajustados na DACON do sujeito passivo, e também na DTCTF – ambos os dois, em sistema eletrônico.

Essa questão está vinculada a formalidade da entrega de formulário em papel da compensação em momento posterior a data do vencimento do tributo que fora “compensado”, pois a entrega do formulário somente ocorreu em momento posterior, e, ademais, não distante da data de vencimento.

A IN, a meu sentir, apenas coloca que a compensação para assim ser considerada deverá ser efetuada pelo sujeito passivo via formulário. O que traz somente é um procedimento instrumental, que não pode ferir ou prejudicar o direito de compensação que o contribuinte já detinha. A apresentação foi feita devidamente pelo contribuinte com os dados constantes da compensação feita anteriormente com as devidas adequações nas informações do contribuinte – que, por sua vez, foram devidamente declaradas eletronicamente.

O contribuinte evidenciou e comprovou as compensações de seus débitos na data de vencimento do tributo, efetuando o encontro de contas e estornando o valor da DACON, o que resta mais que claro que o momento da compensação ocorreu na data de vencimento dos débitos, pois a disponibilidade de crédito apresentados naquela declaração fora diminuída. Eis também que a compensação, segundo legislação em vigor, ocorre quando da declaração pelo contribuinte das informações do crédito e débito utilizados na compensação – o que, de fato, é inegável que assim ocorreu.

Sendo assim, em vista das particularidades inclusive deste caso, não há como descartar o momento do evento – momento da efetiva compensação – direito material do contribuinte, no vencimento dos débitos com a compensação declarada em papel ocorrida em momento posterior – data da apresentação do formulário (procedimento instrumental) – e, portanto, considerar que aquela compensação estaria não homologada, justificando que o débito fora apresentado nesse instrumento **por um valor menor, já que não abrangeu os encargos moratórios – juros e multa de mora.**

Vê-se, assim, que, no caso concreto, a autoridade fazendária deveria ter agido com prudência, analisando devidamente o crédito e sua origem antes de se considerar a compensação como não homologada, manifestando que o valor do débito compensado foi recolhido a menor, e que a data da compensação ocorreu em data posterior, e não na data de vencimento dos referidos tributos.

Esse excesso de formalismo extrapola o direito de os contribuintes exercerem a compensação de créditos passíveis de utilização com os débitos devidos, nos termos que rege a legislação em vigor, além de avançar na competência a que faz jus a autoridade fazendária.

Eis que a autoridade fazendária deve considerar nos processos administrativos antes de tudo os princípios basilares que norteiam a administração pública, nos termos do parágrafo único do art. 2º da Lei 9.784/99 (destaques meus):

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

LX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.”

A autoridade fazendária, portanto, deve agir de forma que melhor garanta o atendimento do fim público – ou seja, agir de forma a propiciar, nos termos da legislação vigente, a fruição, nesse caso, do direito potestativo adquirido pelo contribuinte –

considerando, inclusive, os instrumentos de informação dinâmica postos pela própria autoridade fazendária à recorrente.

Devem prevalecer tais elementos materiais sobre os aspectos formais. No caso vertente, houve observância a tempo dos aspectos formais com a entrega da DACON e DCTF eletronicamente.

Se assim não fosse, deveríamos acreditar que a informação retificada ou apresentada posteriormente a data de entrega de uma declaração teria o condão de mudar o momento do fato gerador daquele evento que gerou a referida informação.

No limite, a meu sentir, o que poderia ocorrer, no presente caso, seria a cobrança de uma multa por atraso na entrega de um formulário, **jamais, porém, a inexistência** do evento de compensação, com o intuito de “fazer” incidir a multa e juros de mora por crer que a “compensação” ocorreu no momento da apresentação da DCOMP. Ou seja, em momento posterior.

Destarte, deve-se observar o momento do evento de compensação na data do vencimento do tributo ora “compensado”, pois o que premiou tal momento é justamente o encontro de contas respaldados pela declaração das informações apresentadas na DACON e DCTF da recorrente enviados de forma eletrônica. Pois, de fato, a compensação ocorreu naquela data referendada, nos termos do art. 74, § 1º, da Lei 9.430/1996.

Tanto é assim, que o encontro de contas que constitui o evento da compensação ocorreu no momento do vencimento do tributo ora compensado.

Em vista de todo o exposto, zelando os princípios que norteiam a administração pública, relativamente à essa questão, afasto a incidência de juros e multa de mora sobre o débito compensado, considerando, no caso vertente, que a data da compensação ocorreu no momento efetivo do evento, e não na data da entrega do r. formulário em papel.

Quanto às informações apresentadas pela contribuinte no curso do Mandato de Procedimento Fiscal, traz singelamente a recorrente que:

- No tópico que trata da apuração de forma descentralizada pelo agente fiscal para os créditos da contribuinte, o relator do acórdão da DRJ/CGE, em seu voto, concorda com os procedimentos adotados pelo auditor-fiscal responsável pela diligência, alegando que o procedimento adotado foi realizado com base nas informações que teriam sido prestadas pela contribuinte, conforme fez constar em seu voto do referido acórdão:

“Em primeiro lugar, conforme pode ser visto no despacho decisório, a glosa do crédito foi efetuada levando-se em conta apenas o que havia sido declarado pela própria contribuinte na DACON como crédito presumido agroindústria. Dessa forma, ficam prejudicadas quaisquer alegações que não tenham relação com o respectivo crédito ou que se refiram a outras situações que não aquela específica do crédito presumido agroindústria que, frise-se mais uma vez, foi declarado pela própria contribuinte nessa rubrica DACON”

- Porém, o argumento de que a glosa do crédito foi efetuada com base somente no que foi declarado na DACON, pelos princípios da Administração Tributária não deve prosperar, pois entende ser dever do fisco verificar, se os valores declarados pelo contribuinte na DACON estão corretos, e havendo divergências, apontar e quantificar as diferenças existentes, sendo elas menores ou maiores que o valor declarados;
- Desta forma, entende que jamais se absteve de prestar as informações quando solicitadas, atendendo as intimações no decorrer do processo sempre da maneira que lhe foram solicitadas, estando, todas as demais informações, disponíveis para análise pela RFB.
- É, portanto, dever do Fisco em procedimento de diligência, a quantificação e confirmação dos créditos que a contribuinte faz jus.

Considerando o exposto, vê-se que a contribuinte anexou juntamente com o protocolo da manifestação de inconformidade, planilhas demonstrando todas as notas fiscais de aquisições que dão direito a apurar o crédito presumido, não restando prejudicada a sua defesa.

O que resta é a discussão e entendimento sobre as aquisições das mercadorias e esclarecimento quanto ao seu processo produtivo e os elementos formadores do crédito. O que passarei a discorrer a seguir.

Do crédito presumido referente as aquisições de pessoas físicas

Quanto ao crédito presumido referente as aquisições de pessoas físicas,
traz *a priori* a recorrente que:

- Dentre as atividades desenvolvidas pela recorrente está o processo produtivo de soja e milho;
- O processo produtivo dos grãos é regulado por Lei 9.972/2000 e regulamentado pelo Decreto 6.268/2007 e Instruções Normativas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;
- O processo de produção da soja, por exemplo, é normatizada pela IN 11/2007 que, por sua vez, tem por objetivo definir o padrão oficial de classificação da soja, considerando os seus requisitos de identidade e qualidade intrínseca e extrínseca, de amostragem e de marcação ou rotulagem;
- A Lei 9.972/2000 tornou a classificação obrigatória para os produtos vegetais e, mediante credenciamento pelo Ministério da Agricultura e do Abastecimento autorizou as cooperativas agrícolas e as empresas ou entidades especializadas na atividade a exercerem a classificação, conforme procedimentos e exigências contidos em regulamento.

Para suas argumentações quanto a necessidade de se considerar o processo produtivo dos referidos produtos, acentua a recorrente que, como não poderia deixar de ser desenvolve o processo produtivo (beneficiamento) exigido, no qual se alteram as características originais do produto, aperfeiçoando as mercadorias, resultando, do beneficiamento realizado, os grãos/mercadorias comercializados, exportados, através das seguintes etapas:

- **1ª ETAPA – Recebimento e Classificação**

A recorrente adquire produtos (soja, milho) de pessoas físicas e outras pessoas jurídicas, que chegam a granel carregados em caminhões, mercadorias úmidas e com impurezas, fora do padrão de exportação,

passam então por uma classificação que considera aspectos físicos do produto: umidade, impurezas, PH, presença de insetos, odor, entre outros. A classificação dos cereais é efetuada por pessoal capacitado e treinado constantemente. A coleta das amostras é realizada por um sistema de coleta que permite rapidez e eficiência. A umidade da massa do grão é medida nas amostras por analisadores eletrônicos de alta confiabilidade a impureza é analisada em máquina de pré-limpeza portátil, também é medido o teor de ardidados e avariados da mercadoria. Toda esta análise é realizada para saber como realmente o produto está e qual processo de industrialização ele irá sofrer. Classificados, os grãos seguem para as moegas para serem descarregados e receberem o processo de industrialização, no qual consiste em secagem e limpeza.

- **2º ETAPA – Descarga das mercadorias**

A descarga das mercadorias é realizada em moegas de concreto onde a mercadoria é depositada e segue em elevadores de cargas até a máquina de pré-limpeza.

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

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

- **4ª ETAPA – Secagem**

Após a pré-limpeza os grãos são transportados até os secadores verticais por meio de elevadores de cargas, onde o calor gerado pela queima de lenha vegetal (reflorestamento) dentro das fornalhas flui através das colunas de grãos dentro dos secadores, retirando a umidade excessiva dos cereais até um padrão próprio e seguro para o armazenamento. Secagem é um tratamento térmico que reduz a umidade da massa dos grãos.

O sistema de secagem compõe de secador com coluna de secagem, difusores de ar metálicos, exaustores axiais ou centrífugos, fornalha,

ciclone e transportadores de carga. AS fornalhas fornecem a fonte calorífica para a secagem dos grãos.

- **5ª ETAPA – Pós-limpeza**

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

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

Após os processos de limpeza e secagem os grãos então são transportados até o armazéns graneleiros (silos) onde ficam armazenados aguardando sua comercialização para serem expedidos. Durante o período de armazenamento os grãos são conservados dentro dos armazéns por sistema de aeração, monitorados pelos sistemas de termometria e acionados de acordo com as condições meteorológicas. Estes sistemas são essenciais devido à dinâmica de comportamento da umidade e temperatura da massa dos grãos dentro dos silos. Umidade e temperaturas elevadas podem ocasionar deterioração do produto e gerar perdas enormes. E não se estabelecendo a temperatura faz-se a transilagem, transposição da massa de grãos no próprio silo ou para outro armazém.

Controle de pragas

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

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

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

- **7ª ETAPA – Expedição**

Efetuada a comercialização dos grãos, estes são retirados dos armazéns e transportados até as tulas metalizas pelo sistema de

correias e elevadores de cargas de carregamento onde é feito o embarque nos caminhões para expedição. Junto a cada armazém graneleiro (silo) existe um sistema de carregamento rodoviário (balança) para a expedição dos grãos. Os grãos são transportados por correias e elevadores de canecas até as caixas de carregamento.

Na interpretação adotada pela autoridade fazendária somente os Estabelecimentos industriais do contribuinte fariam jus ao crédito presumido.

As aquisições utilizadas na produção das mercadorias relacionadas no § 5º do art. 3º da Lei 10.833, constantes da NCM nos Capítulos 10 e 12, comumente na base de cálculo do crédito presumido.

Diante dos documentos acostados no processo, e das normas que regulamentam o “beneficiamento” dos referidos grãos para enquadramento aos critérios definidos como aceitos para consumo e pronto para a exportação, não tenho dúvidas para afirmar que as mercadorias comercializadas são produzidas pela recorrente, ou seja, passam por um processo de “industrialização”, mais especificamente atividade de beneficiamento tal como descrita no Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010, pois, se assim não fossem consideradas, não poderiam ser enquadradas como “aceitas” para a exportação e “consumo”, sendo proibida para consumo e estando impossibilitada de serem comercializadas no exterior.

Com efeito, as etapas do processo produtivo denotam a segregação de diversos setores que devem passar os grãos *in natura* para que possam ser considerados aptos para a exportação e consumo humano e animal.

Sendo indiscutível o processo de industrialização, tal como disciplinado na legislação do IPI e no CTN, nos seguintes dispositivos:

- O art. 3º e o art. 4º, inciso II, do Decreto 7.212/2010 – RIPI (destaques meus):

“Art. 3º. Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Art. 4ª. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

[...]

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento).”

- O art. 46 do CTN (grifos meus):

“Art. 46. O imposto de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

§ único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou aperfeiçoe para o consumo”.

Fica claro que os grãos beneficiados (soja e milho) adquiridos de pessoas físicas, *in natura* de origem vegetal geram crédito presumido, pois passam por um processo industrial que, por sua vez, resultam nas mercadorias classificadas nos capítulos 15 e 23 da NCM.

Produção é industrialização - definição dada pela Lei do IPI, porquanto não há definição dada pelas Leis de PIS/Cofins: trata-se de mera interpretação sistemática.

Ora, os grãos devem passar por processo de beneficiamento para estarem enquadrados como aptos para exportação e consumo humano ou animal; aliás, se assim não forem beneficiados, não terão valor comercial, eis que não podem ser comercializados. Tanto é assim que o beneficiamento dos grãos envolve procedimentos de secagem, limpeza,

padronização e classificação, alterando evidentemente suas características originais – não há como se ignorar que tais procedimentos caracterizam e enfatizam a atividade industrial.

A atividade desenvolvida pela recorrente, portanto, é de beneficiamento de milho em grãos e de soja em grãos, conforme descrição das etapas produtivas, constituindo, inclusive, exigências regulatória e sanitária, para que tais produtos possam ser consumidos e exportados. Logo, é produção ou industrialização.

Sendo assim, entendo que tais aquisições devem ser consideradas para fins de computo do crédito presumido, subsumindo-se as hipóteses trazidas pelo art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003 (à época vigente, mas atualmente tal dispositivo se encontra revogado pela Lei 10.925/2004).

De fato, tal dispositivo era expresso ao preconizar que, sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Cofins, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do “caput” do artigo 3º da Lei 10.833/2003, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País.

Do que já foi exposto, resta clara a aplicação, no caso vertente, do dispositivo ora tratado, não restando dúvida quanto a sua abrangência e representação na base de cálculo desse crédito presumido.

E, se mais não bastasse, veja-se que a própria Receita Federal do Brasil esclarece tal entendimento ao trazer a IN 660/2006 – que, ao interpretar a materialidade do art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003, dispõe:

*“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:

[...]

d) nos capítulos 8 a 12 e 15, exceto o código 1502.00.1; (redação dada pela Instrução Normativa RFB 977, de 14 de dezembro de 2009)."

Considerando que as mercadorias produzidas pela contribuinte estão posicionadas nos capítulos 10, 12, 15 e 23, nos termos da NCM, classificações essas que nunca foram questionadas, é de se notar que se enquadram perfeitamente na alínea "d" do inciso I do art. 5º da IN 660/2006, tendo a recorrente o direito de descontar créditos presumidos sobre os valor dos produtos industrializados.

Nessa parte, estabelece que a pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial pode descontar créditos presumidos de PIS/Cofins sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumo na fabricação de produtos classificados na NCM adotada pela recorrente.

Vê-se que ainda a IN 660/2006 (art. 6º) também conceitua como **atividade agroindustrial**, referida no *caput* do art. 5º, a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no *caput* do art. 5º, **excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei 8.023/1990**. O que não é o caso. Eis a redação do art. 6º, I, da IN 660/2006:

"Art. 6º. Para os efeitos desta Instrução Normativa, entende-se por atividade agroindustrial:

I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e

[...]"

Veja-se o art. 2º da Lei 8.023/90:

"Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas. (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)''

Note-se que o art. 2º, inciso V, da Lei 8.023/1990 dispõe que se considera atividade rural a "**transformação** de produtos decorrentes da atividade rural, **sem que sejam alteradas** a composição e as características do produto *in natura* **feita pelo próprio agricultor ou criador**".

Ora, o beneficiamento do milho em grãos e da soja em grãos **não é feito pelo próprio agricultor**, mas **pela recorrente**. Aliás, a Lei 8.023/1990 chama inclusive de **transformação** atividade que não altera a composição e as características do produto *in natura*. Logo, atividade da recorrente **é agroindustrial**, a **transformação não feita pelo próprio agricultor**, conforme a interpretação da própria IN RFB 660/2006.

Para não haver dúvidas, conforme a própria IN 660/2006 - que, repita-se, nesse passo, versa sobre a materialidade legal do art. 3º, § 5º, da Lei 10.833/2003 - veda-se o uso de crédito presumido para PJs de que tratam os incisos I a III do art. 3º dessa IN. O art. 3º, III cuida das PJs que exerçam atividade agropecuária no caso de produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º. O art. 3º, § 1º diz que **para fins do art. 3º**, entende-se por **atividade agropecuária a de cultivo de terra nos termos do art. 2º da Lei 8.023/1990**. Já se viu que a atividade da recorrente **não se inclui no art. 2º da Lei 8.023/1990** ("transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto *in natura* feita pelo próprio agricultor ou criador" - a transformação nesses termos não é feita pelo próprio agricultor, mas pela recorrente). Portanto, é indubitoso que a **atividade da recorrente, conforme a interpretação dada pela IN 660/2006, é agroindustrial**. Ou seja, a

atividade da recorrente é de produção das mercadorias descritas anteriormente para consumo humano ou animal.

Transcrevo os dispositivos em questão:

*“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:

[...]

d) nos capítulos 8 a 12 e 15, exceto o código 1502.00.1; (redação dada pela Instrução Normativa RFB 977, de 14 de dezembro de 2009)

[...]

§ 2º. É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do caput do art. 3º-a utilização de créditos presumidos na forma deste artigo.

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, especificamente a essa questão, é cristalino que não há como não considerar a aquisição desses grãos *in natura* de origem vegetal como não sendo passíveis de composição da base de cálculo do referido crédito presumido, por estar tal evento subsumido à norma referendada.

Continuando, quanto ao crédito presumido – agroindústria, a autoridade fazendária alegou em seu despacho decisório que somente as unidades industriais do contribuinte de Cuiabá – MT e Itacoatiara – AM teriam direito a apurar o crédito presumido, pois havia considerado que somente as duas unidades industrializavam – ao produzir mercadorias classificadas nos códigos 15 (óleo de soja) e 23 (farelo de soja) da NCM, efetuando a apuração de forma descentralizada dos referidos créditos.

Anote-se que, a bem ver, a autoridade fazendária fez essas observações somente para fundamentar seu entendimento de que atividade de beneficiamento do milho em grãos e de soja em grãos, adquiridos *in natura*, que é o objeto de exportação e do pleito de compensação de crédito, não existiria o postulado crédito presumido.

As razões já deduzidas até aqui são suficientes para afastar esse argumento.

Mesmo assim, observo que, ao versar dessa forma, a autoridade fazendária utilizou como fundamento as transferências de mercadorias para dois estabelecimentos da contribuinte, efetuando dessa forma a apuração descentralizada dos referidos créditos, **contrariando o que determina art. 15 da lei 9.779/1999 (destaques meus):**

“Lei 9.779/1999

Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

I - o recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos;

II - a apuração do crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996;

III - a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

IV - a apresentação das declarações de débitos e créditos de tributos e contribuições federais e as declarações de informações, observadas normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal”

O art. 15 da Lei 9.779/1999 determina que a partir de janeiro de 1999 as contribuições para o PIS e Cofins devem ser apuradas de forma centralizada pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica.

Não obstante ao exposto acima, não é demais lembrar que a aquisição dos produtos agropecuários (milho e soja *in natura*), para a produção pela recorrente, foi feita de pessoas físicas residentes no País. Fato incontroverso nos autos.

Esclareço que não é a transferência de produtos de uma unidade a outra da própria recorrente que gera o crédito presumido. É a **aquisição** dos produtos agropecuários *in natura* de **pessoa física residente no País** que a gera. Lógico, para uso como insumos na produção de milho em grãos e soja em grãos - questão que já foi enfrentada, cuja conclusão incombátível foi a de que se está diante da produção em discussão.

Também por mais esse argumento, não há como prosperar o fundamento da autoridade fazendária para a glosa dos créditos presumidos.

Prosseguindo, a apuração do crédito presumido deve ser efetuada abrangendo todas as aquisições de insumos *in natura* originários de pessoas físicas no País,

adquiridas no mesmo período e, utilizados na produção (beneficiamento(, conforme § 5º do art. 3º da Lei 10.833/2003 (e artigo 8º da Lei 10.925/2004 que referenda as mercadorias classificadas nos capítulos 10, 12, 15 e 23 da NCM, apesar de posterior aos fatos em discussão), *in verbis*:

Lei 10.833/2003

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

[...]

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

Lei 10.925/2004

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 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.”

É de se ressaltar também que os créditos devem ser apurados respectivamente, **no mês da aquisição**, conforme inciso I do § 1º do art. 3º da Lei 10.833/2003, combinado com o § 2º do art. 8º da Lei 10.925/2004, independente da finalidade que se dará a mercadoria produzida, ou seja, do momento da venda.

Portanto, a meu ver, devem ser consideradas para a mensuração do crédito presumido, o valor total das aquisições efetuadas pelo contribuinte – ora discutidas, ou seja, calculado sobre o total de suas aquisições efetuadas de pessoas físicas, pois as utiliza na produção (beneficiamento) das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12, 15 e 23 da NCM, em respeito ao inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c com o § 5º do art. 3º da Lei 10.833/2003 e reconhecido pela IN SRF 660/2006.

Do aproveitamento do crédito presumido

Quanto à forma de aproveitamento do crédito presumido, traz a recorrente que:

- Inovou o relator do referido acórdão, ao restringir a finalidade da utilização do crédito presumido somente para o desconto/dedução da contribuição devida em cada período de apuração, dando interpretação diferente a que anteriormente fora adotada no despacho decisório, conforme consta no voto, que formulou o acórdão:

“Além disso, tais créditos estavam previsto no art. 3º § 5º da lei n. 10.833/2003 e não poderiam ser aproveitados para fins de compensação ou ressarcimento conforme prescreve o:

(...)

O disposto prevê que o crédito presumido apurado na forma ali descrita só pode ser utilizados para a dedução da Cofins devida em cada período de apuração.

E veja-se que ele se refere aos produtos classificados nos capítulos 8 a 12 da NCM, não podendo o crédito presumido ser utilizado para fins de compensação e ressarcimento”.

- **Ao contrário do que afirma o relator do acórdão recorrido, em momento algum no despacho decisório preferido pela DRJ de Cuiabá, restringe a finalidade do crédito, uma vez que os valores de crédito presumido que foram considerados pelo agente fiscal em sua análise foram aceitos para a utilização em compensações com demais débitos do contribuinte.**
- Ocorre que o relator do acórdão para lastrear seu equivocado entendimento utilizou de forma isolada o § 5º do art. 3º da lei 10.833/2003, quando é certo que o dispositivo deverá ser interpretado de forma sistêmica. Na própria lei encontram-se três momentos distintos a saber:
 1. Disposições acerca dos débitos de Cofins;
 2. Disposições acerca dos créditos de Cofins;
 3. Disposições acerca do saldo apurado de Cofins. A Lei se insere no contexto legal. E deste modo deverá ser interpretada.
- De acordo com este entendimento do relator do acórdão recorrido, apenas nas situações que ocorrer débitos, empresas irão se beneficiar com o critério da não cumulatividade, frustrando o objetivo da legislação nas situações de saídas de mercadorias destinadas a Exportação e outras (suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero);
- A utilização do crédito ordinário e presumido tem a mesma finalidade, qual seja: a de ressarcir as contribuições para a Cofins incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva, operacionalizando a mecânica da não cumulatividade;
- Impedir a contribuinte de acessar o direito de ressarcir em dinheiro o crédito significa desvirtuar os princípios básicos da mecânica da não cumulatividade. Ainda mais, quando o acúmulo de créditos dá-se em face do contribuinte exportar, pois, a uma só vez, violar-se-ia a Lei e a Constituição, pois, o contribuinte teria de suportar o ônus tributário em face das exportações;

- O intento fiscal de não permitir a compensação do crédito presumido com demais débitos do contribuinte e/ou ressarcimento, com base em atos da RFB, não encontra guarida no disposto no art. 100 do CTN. Temos de ter presente que os Atos da RFB são normas complementares das Leis, logo não podendo inovar, transpor ou modificar o texto da lei a que se referem. Assim, requer seja determinado à revisão dos créditos do período para quantificar o crédito presumido na plenitude da lei, e ao final, havendo saldo credor, permitido sua compensação com demais débitos do contribuinte junto a RFB e/ou ressarcimento em dinheiro.

Especificamente a essa questão, é necessária a segregação das questões para melhor transparecer o enfrentamento de cada ponto indicado pela recorrente.

Quanto à questão referente à quantificação do crédito presumido para fins de compensação com débitos administrados pela RFB, há uma questão prévia que diz respeito ao direito à compensação desse crédito presumido com débitos administrados pela RFB.

Nesse ponto, salienta-se que o art. 6º, inciso I e § 1º, inciso II, da Lei 10.833/03, vigente à época dos fatos controvertidos, permite expressamente a referida compensação com uso dos créditos presumidos em discussão (destaques meus):

“Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

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

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

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

Aliás, esses preceitos legais permanecem em vigor até hoje.

A própria IN SRF 404/2004 reconhece esse direito à compensação, em seu art. 20, *caput* e inciso II, que permanece em vigor até hoje, conforme extraído do *site* da RFB, *in verbis* (destaques meus):

“Art. 20. Nas hipóteses dos incisos I, II e III do art. 6º, a pessoa jurídica vendedora pode utilizar os créditos, apurados na forma dos arts. 8º, 10 e 11, para fins de:

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

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

[...]”

Ressalte-se novamente que tal dispositivo da IN 404/2004 não foi revogado, conforme entendimento da própria Receita Federal do Brasil.

Portanto, sobre a questão prévia, é de se concluir que para empresas exportadoras de mercadorias, **há o direito à compensação** dos créditos presumidos com débitos administrados pela RFB, tal como foi feito pela recorrente.

Do critério de rateio proporcional dos custos, despesas e encargos em relação à receita bruta total

Sobre esse tema, alega a autoridade fazendária que para alguns custos, **despesas e encargos, seria aplicado o critério de rateio proporcional previsto no inciso II do §**

8º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, enquanto para outros custos, despesas e encargos seria aplicado o método de apropriação direta previsto no inciso I do parágrafo 8º do artigo 3º do referido dispositivo, segregando determinadas receitas e apropriando diretamente os custos que julgar estarem vinculados a estas receitas.

Entendo que a adoção do procedimento proposto pela autoridade fazendária fere o disposto na legislação que prevê a faculdade **de se adotar um único critério**, e não um e outro, conforme seu interesse. Ou seja, é vedada pela legislação a segregação dos custos, despesas e encargos que dão direito ao crédito, utilizando o critério de rateio proporcional para alguns custos, despesas e encargos, e, para outros, o critério de apropriação direta, descentralizando a apuração de determinados créditos, por julgar que estes não estão relacionados especificamente com determinadas receitas ou atividades desempenhadas por determinados estabelecimento do contribuinte.

Ora, para a apuração dos créditos vinculados a receita de exportação, é facultado, de acordo com o art. 3º, § 8º, da Lei 10.833/2003, a escolha entre o método pela apropriação direta dos custos, despesas e encargos, por meio de sistema contábil integrado dos custos, ou pelo critério de rateio proporcional dos custos, despesas e encargos, em relação à receita bruta total.

Diz o referendado dispositivo (destaques meus):

“§ 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.”

Com base no comando legal, a recorrente optou para a apuração dos créditos vinculados a exportação, com base no § 8º do art. 3º da Lei 10.833/2003, ou seja, pelo método de rateio proporcional à receita bruta auferida. Entendo que, ao se optar pelo método de apuração dos créditos proporcional pela receita bruta auferida, a apuração e a mensuração dos créditos deve-se estabelecer a relação percentual entre a receita de exportação em relação ao total da receita bruta auferida no período e aplicar essa relação percentual sobre as aquisições que se tornam custos geradores do crédito presumido. Esclareço mais tal entendimento à frente.

Não obstante, nota-se que a autoridade fazendária alterou o critério de rateio efetuado pelo contribuinte, excluindo arbitrariamente e a seu modo, valores referentes as exportações realizadas e originárias das aquisições com o fim específico de exportações, da Receita bruta de exportação da contribuinte recorrente, para a apuração do percentual utilizado no rateio dos créditos.

Alegou a autoridade fazendária que as exportações originárias de aquisições efetuadas com o fim específico de exportação não poderiam compor a Receita Bruta de Exportação do contribuinte, e por consequência afetar o rateio dos créditos vinculados a exportação.

A recorrente somente pode apurar créditos sobre as aquisições efetuadas, exceto sobre aquelas com o fim específico de exportação, e vincular seus créditos conforme opção demonstrada na entrega da DACON à RFB, pelo método de rateio proporcional a receita bruta, considerando a proporção do total das exportações em relação ao total da receita bruta. O que de fato fez.

Porém, a autoridade fazendária alterou o critério de rateio efetuado pelo contribuinte, excluindo no numerador como do denominador da equação, valores referentes as exportações realizadas, cuja mercadoria se originou de aquisições o fim específico de exportação.

Embora tenha reconhecido a não incidência da PIS e Cofins sobre o total das receitas de exportações comprovadas, interpretou a autoridade fazendária pelo § 4º do artigo 6º da lei 10.833/2003, quanto ao critério de rateio proporcional sobre receita bruta de exportação em relação a receita bruta total, que seria excluível da receita bruta de exportação auferida, os valores correspondentes ao volume de mercadoria adquirida com o fim específico de exportação, alegando que a exportação destas mercadorias seriam exportações de terceiros.

Data venia, em relação ao método de cálculo, considerando que a base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, é a receita bruta total, e que todos os custos despesas e encargos são comuns e necessários para o desempenho da atividade da contribuinte, estes custos despesas e encargos devem ser apropriados pelo método de rateio proporcional da receita bruta de exportação em relação da receita bruta total. O critério de rateio deve servir para a mesma proporcionalidade para todos os custos, despesas e encargos passíveis de realização de crédito e, que são necessários para o desempenho das atividades da contribuinte.

Ora, o art. 6º, § 3º da Lei 10.833/2003, vigente à época dos fatos em dissídio, diz que a compensação dos créditos com débitos administrados pela RFB, pela exportadora de mercadorias, só se aplica aos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos **vinculados à receita de exportação**, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

O art. 3º, § 8º, da Lei 10.833/2003 dispõe: sobre critério do rateio: relação percentual entre receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total auferidas em cada mês. O art. 3º, § 9º, da mesma lei dispõe: critério escolhido tem de ser consistente em todo o ano-calendário.

É de hialina clareza o sentido da lei, qual seja, só se podem compensar créditos de custos, despesas e encargos **vinculados a receita de exportação**. E, para se saber quais são esses créditos vinculados a receita de exportação, a lei previu dois métodos.

A única interpretação possível, **lógica e condizente com o sentido da norma legal** é a de que o critério de rateio é somente o método: a **relação** deve ser entre **receita de exportação e receita bruta total**, para aplicá-la sobre os custos e despesas, na definição dos

créditos vinculados à exportação, *i.e.*, para quantificar os créditos que podem ser usados para compensação.

Interpretação contrária levaria **ao seguinte absurdo**. Suponha-se que a empresa tenha 98% da receita total sujeita à incidência não-cumulativa, 1% da receita total sujeita à não incidência por ser de exportação; 1% da receita total sujeita ao regime cumulativo. A aplicação literal do art. 3º, § 8, II, da Lei 10.833/2003 levaria ao seguinte: 98%/100%. Ou seja, a empresa teria direito a usar os créditos sobre quase todos os custos e despesas da empresa para compensação, embora somente 1% da receita total seja de exportação. Noutras palavras, quase toda a receita da empresa seria considerada receita de exportação, para fins de quantificação do crédito compensável. **Isso seria incoerente**.

Daí, a remissão aos §§ 8º e 9º do art. 3º feita pelo art. 6º, § 3º, todos da Lei 10.833/2003, diz respeito **ao método** de cálculo para definição de créditos vinculados a receitas de exportação. No caso do método de rateio, a apuração do crédito deve-se dar pela relação entre receita de exportação e receita bruta total, e aplicar essa relação sobre os custos e despesas, chegando-se à determinação do crédito vinculado à exportação, que é compensável com débitos administrados pela RFB.

O art. 20, § 2º, da IN SRF 404/2004 (não revogado) **confirma** essa inteligência, ao dizer que os créditos compensáveis são somente os apurados sobre custos e despesas vinculados à receita de exportação, **observados "os métodos"** de apropriação previstos no art. 21 (o art. 21, § 2º, II, da IN 404/04 repete a dicção do art. 3º, § 8º, II, da Lei 10.833/2003). **O método é que é aplicável**. A relação percentual deve ser entre **receita de exportação e receita bruta total**, e aplicá-la sobre os custos e despesas, para definição do valor do crédito compensável.

Ainda na determinação do crédito compensável, o art. 6º, § 4º, da Lei 10.833/2003, que permanece em vigor até hoje, preceitua que o direito ao crédito compensável não beneficia a empresa comercial exportadora que adquira mercadorias com fim específico de exportação. Quer dizer, não podem ser computados os créditos decorrentes de aquisição de mercadorias só para exportá-las, isto é, adquiridas com o fim específico de exportação, para fins de compensação. Essa é a inteligência da norma legal.

Vê-se dos autos que a glosa não recaiu sobre aquisição de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação. Os **documentos dos autos demonstram** claramente que os créditos em questão são decorrentes de demais custos de despesas consumidos nas operações de mercadorias para a exportação. É a hipótese do art. 6º, I, da Lei 10.833/2003 (exportação de mercadorias para o exterior), e não de receitas de empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com fim específico de exportação de que trata o art. 6º, III, da mesma lei.

Dessa forma, conclui-se que a **quantificação** do crédito presumido **utilizado para compensação** (*quantum creditorum*) feita pela recorrente está **correta**, assistindo-lhe razão.

Passadas tais considerações, tendo em vista que o contribuinte optou, conforme informado nos DACONs entregues à RFB, pelo critério de rateio de seus custos, despesas e encargos com direito a crédito, na proporcionalidade da receita de exportação em relação à sua receita bruta total auferida, não há porque a autoridade fazendária, na análise do direito creditório, alterar o critério de rateio dos créditos, para fins de se glosar o ressarcimento do crédito custos e despesas incorridos nas aquisições de adubos e de despesas com fretes sobre vendas, referentes o transporte de adubo, por entender que se tratam de fretes destinados a Divisão Agro do Grupo o que configuraria operações no mercado interno, e por isso não gerariam crédito em face das exportações.

Ora, não há que se falar em glosa do ressarcimento de créditos relativos a custos e despesas incorridos nas aquisições de adubos e despesas com fretes sobre vendas, pois deve-se observar o critério optado pelo contribuinte, não podendo fugir da coerência adotada, nos termos da legislação vigente.

Eis que a recorrente, nos termos da legislação vigente, pode realizar créditos sobre os custos, despesas e encargos. Dentre os quais, se enquadram tais custos.

Ora, ao optar pelo método de apuração proporcional, a recorrente pode **realizar créditos sobre o total das aquisições com direito a crédito no período, e apropriar os**

créditos vinculando proporcionalmente o percentual da receita de exportação em relação ao total da receita bruta auferida no período.

Todos os custos, despesas e encargos são comuns e necessários para o desempenho das atividades da recorrente e, portanto, devem ser considerados quando da observância do método de cálculo assim adotado.

Além disso, vê-se que, relativamente aos fretes sobre as vendas, também estão sendo onerados pela contribuição, o que, por consequência, geram créditos em relação a estes custos, observando assim os preceitos constitucionais que regem a total desoneração tributária sobre as exportações.

Ressalta-se que os fretes suportados pelo exportador nas operações de venda são indispensáveis para transportar a mercadoria a ser exportada do estabelecimento do contribuinte até os portos ou armazéns alfandegários, de onde a mercadoria posteriormente será remetida para o exterior.

Como, nesta etapa da cadeia, **a contribuinte é o alienante**, haja vista que estas despesas são suportadas pela contribuinte, e estão sendo oneradas pelo PIS e Cofins, entendo que há previsão expressa para o aproveitamento destes créditos no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003.

O art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a, entre outros, frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Ora, não permitir a realização de créditos sobre a totalidade das despesas com fretes nas operações de exportação de mercadorias, implicaria em não observar a mecânica da não cumulatividade das contribuições, pois não permitindo a realização destes créditos, aumentaria os custos de exportações.

Assim, vejo que assiste também razão a contribuinte quanto ao pedido de manutenção do direito ao crédito sobre a totalidade de fretes suportadas por ela e vinculadas as operações de exportações.

Quanto a alegação da fiscalização de que se trata de exportações de terceiros e, portanto, deveriam ser excluídas tais receitas de exportação do método de cálculo adotado pela recorrente, entendo que as exportações são operações realizadas efetivamente pela recorrente, e não por terceiros.

Ora, se fosse exportação de terceiros, haveria despesa antecipada a ser paga pelas empresas terceiras, bem como contrato firmado entre as partes, com direito a recebimento de determinada comissão. O que não ocorre no caso vertente.

Além disso, para se caracterizar exportação de terceiros, os custos e despesas relativas à esse evento devem ser assumidos integralmente pelo terceiro interessado, o que também não ocorreu, visto que a recorrente assumiu o ônus dessas despesas.

Portanto, não há indícios de que se trataria de receita de exportação de terceiros com as alegações trazidas pela autoridade fazendária. Há, contrariamente, documentos e provas de que o câmbio foi regularmente contratado pela recorrente e por ela liquidado. O que entendo que descabe a alegação de que a exportação é feita por terceiro e que, portanto, deveriam ser excluídos tais receitas de exportação do cálculo do crédito presumido.

Dos Princípios da Administração Pública

Quanto aos princípios da Administração Pública, argui a recorrente que, mediante procedimentos adotados no Processo em comento, a autoridade fiscal está violando o art. 2º da Lei 9.784/99, não observando os princípios que devem nortear a administração pública, dentre eles os da objetividade, adequação de meios e fins, simplicidade, interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público, constantes no parágrafo único do art. 2º da Lei 9.784/1999.

Quanto ao Princípio da Segurança Jurídica, a recorrente traz que se trata de um dos mais importantes princípios de nossa Constituição, seja por estar presente ao materializar diversos outros princípios (anterioridade, legalidade, irretroatividade, direito adquirido, etc), seja porque a Constituição fez referência expressa à segurança jurídica em seu preâmbulo 4 e no caput do art. 5º, o que, nos leva a crer que se trata de um pressuposto constitucional a ser observado.

Quanto à violação ao princípio da razoabilidade, coerência legislativa e proporcionalidade, diz que no contexto do Despacho Decisório não é razoável ou coerente a iniciativa do Fisco em atuar de forma a restringir direitos, atualizando os débitos compensados pelo contribuinte, sem também, atualizar na mesma medida os créditos até a data da compensação. Ou ainda, não admitir as compensações pelos valores nominais declarados, da data do vencimento dos tributos, e ainda fisco em baixar atos e decidir de forma restritiva ao direito da contribuinte devidamente previsto em lei.

Em relação aos princípios constitucionais citados pela recorrente, quais sejam, da legalidade e da isonomia – importante trazer a Súmula CARF nº 2:

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Ora, descabe se pronunciar, em vista da Súmula ora transcrita, sobre a inobservância ou não dos princípios constitucionais frente ao dizeres e tratamento dado pelo Despacho Decisório.

Não obstante, ainda que se tenha citado o princípio da administração pública para combater e enfrentar as alegações trazidas pela autoridade fazendária quando obistou a compensação feita pelo contribuinte, declarando-a não homologada, entendo que, relativamente ao Despacho Decisório, esse foi elaborado de acordo com os procedimentos administrativos que regem atualmente, não prejudicando a contribuinte em sua defesa.

Da incidência da Selic

Quanto à previsão legal para a incidência da Selic, argumenta a recorrente que ao contrário do que firmado na decisão recorrida, os créditos da recorrente devem, sim, ser corrigidos pela Selic.

Entendo que, a partir de janeiro de 1996, os créditos de impostos federais deverão ser corrigidos pela taxa Selic, a partir do fato gerador. A previsão consta do § 4º do art. 39 da Lei 9.250/95, que estabelecendo o que segue:

“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997).”

Ora, vê-se que a Administração Pública tem como interesse a adoção da referida taxa para cobrar um valor através da aplicação de um percentual, de um número real e concreto – sendo referencial para as demais taxas de juros aplicáveis na economia brasileira.

Tal índice possui aplicação cumulada, seja como correção monetária, seja como juros, visando a penalização do pagamento tributário em mora, ou aplicado com conotação indenizatória, tendo em vista possíveis danos patrimoniais.

Frise-se que a jurisprudência da E. 3ª Turma da CSRF do CARF, aplicando, inclusive, o art. 62-A do RICARF, pacífica quanto a supramencionada incidência do Selic para restituição/compensação do montante de tributo pago indevidamente, em face de mora imputável à administração pública, senão vejamos:

Acórdão 9303-002.392

Ementa:

IPI. CRÉDITO ACUMULADO. LEI Nº 9.779/1999. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA 62-A RICARF.

De ser admitida a incidência da taxa Selic a partir da protocolização do pedido de ressarcimento em razão de restar caracterizada a oposição do fisco plasmada no período compreendido entre a protocolização do pedido de ressarcimento – 25.05.2001 – e a homologação – 01.11.2005.

E salienta-se que a incidência dessa taxa é critério utilizado pelo Fisco para correção dos débitos cobrados do contribuinte em mora, estando assim, por analogia, demonstrado o direito de o mesmo ao proceder a compensação do montante pago indevidamente, embasado, principalmente, no princípio da isonomia.

Eis que o mínimo esperado é que o indébito, quando devolvido ou compensado, seja acrescido também de taxa devidamente aplicável para correção do prejuízo sofrido. Portanto, cabe a incidência da taxa Selic para correção do *quantum* referente ao crédito que tem direito a recorrente. Tal como ocorre, no caso presente, o que entendo que os créditos da recorrente devem, sim, ser corrigidos pela Selic. Caso contrário, representaria enriquecimento ilícito do fisco.

A atualização do crédito deve-se dar a partir do fato gerador, vale dizer no caso em tela, a partir de cada período de apuração.

Suporta ainda tal entendimento o julgado do processo 16366.000228/2009-37, pela 2ª Turma Especial da 3ª Seção de Julgamento do CARF ao proferir em 25/10/2012 o acórdão 3802-001.418, assim ementado (grifos e destaques meus):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM SERVIÇOS DE CORRETAGEM NECESSÁRIOS À COMPRA DE MATÉRIA PRIMA. INSUMO APLICADO NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. DEDUÇÃO DO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, por serem considerados insumos, os gastos com serviços de corretagem de compra de matéria-prima, utilizada na fabricação de produtos destinados à venda, integram a base de cálculo do crédito da referida Contribuição, nos termos do art. 3º, § 1º, I da Lei nº 10.637, de 2002.

CRÉDITO ESCRITURAL BÁSICO. SALDO CREDOR. ATUALIZAÇÃO PELA A TAXA SELIC. POSSIBILIDADE.

O art. 13 da Lei nº 10.833/2003, que veda a atualização monetária e a incidência dos juros, não se aplica quando a mora decorre de impedimento ou de óbice da Administração Fazendária.

Recurso Provido em Parte.”

Em vista de todo o exposto, por conseguinte, voto por conhecer em parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Redator.

Com a devida vênia, discordo da il. Relatora.

É que a compensação só se efetiva com a entrega, pelo contribuinte, de declaração específica, hoje por meio eletrônico, tal como previsto no § 1º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002) (g.n.)

Portanto, não há como considerar que a compensação foi realizada em momento anterior à entrega da Declaração de Compensação, mediante a entrega de declarações de outra natureza. Do contrário, estar-se-ia afastando a aplicação de norma legal plenamente vigente, o que nós não podemos fazer em sede de julgamento administrativo (Súmula CARF nº 2).

Pelo exposto, na matéria aqui referida, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza