



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.900834/2016-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3003-002.362 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 15 de maio de 2023
Recorrente ADEL COCO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO. PRODUTOS SUJEITOS A ALÍQUOTA ZERO.

O art. 3º, inc. II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua, expressamente os casos de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, tais como os isentos e sujeitos à alíquota zero.

LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS. MONOFASIA. CRÉDITOS.

Uma vez adquiridos sob o regime de tributação designado como monofasia, os lubrificantes e combustíveis geram direito ao creditamento do PIS na aquisição, na forma de apuração prevista no art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/2004, em seus arts 8º e 15 (agroindústria), somente pode ser utilizado para deduzir das contribuições apuradas no regime de incidência não-cumulativa, não podendo ser objeto de compensação ou de ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa correspondente à aquisição de combustíveis e lubrificantes de revendedores, sujeitos à incidência monofásica da contribuição, devendo as compensações vinculadas ao pedido de ressarcimento serem homologadas até o limite do crédito apurado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lara Moura Franco Eduardo, Ricardo Piza Di Giovanni e Marcos Antônio Borges (presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3003-002.362 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10380.900834/2016-19

Relatório

Por bem relatar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ 09, com os acréscimos cabíveis:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento eletrônico – PER n.º 20623.34473.310112.1.1.10- 2465, de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, não cumulativa, vinculado às receitas não tributadas no mercado interno, no valor de R\$ 68.691,59, referente ao 4º trimestre de 2011.

Analisadas informações prestadas pela interessada ao Fisco através do Dacon do período, o pedido foi parcialmente deferido, não sendo o crédito reconhecido suficiente para a homologação integral da(s) compensação(ões) a ele vinculada(s).

Nos termos da Informação Fiscal, de acordo com o inciso II, § 2º do art. 3º, da Lei n.º 10.637, de 2002, o direito ao crédito está condicionado à incidência da contribuição na aquisição do insumo ou na venda, no caso das devoluções. Assim, foram glosados: os créditos referentes a despesas com aquisição de insumos e devolução de vendas sujeitas à alíquota 0% da contribuição, conforme evidenciado na Planilha 1, em anexo; os créditos referentes a despesas com combustíveis e lubrificantes adquiridos de revendedores (postos de gasolina), haja vista tais produtos estarem sujeitos à incidência monofásica (no produtor), não havendo a incidência de contribuição na sua revenda.

Também foram glosados os créditos que deveriam ter sido apropriados como tributados no mercado interno, pelo que não poderiam ter sido incluídos no presente pedido de ressarcimento.

A contestação da interessada é no sentido de que o não reconhecimento do crédito no valor integral pleiteado se deu em razão de não terem sido considerados, na apuração do Fisco, os créditos presumidos do período oriundos de atividades agroindustriais (Art. 8º § 3º inciso III da Lei 10.925/2004), os quais, segundo alega, constariam do Dacon do período.

Prosseguindo ao relato, a instância administrativo-julgadora *a quo* negou provimento à impugnação em acórdão assim fundamentado:

1. A manifestante não contestaria as glosas realizadas, mas sim defenderia que a alegada insuficiência do crédito declarado teria se dado em razão de não ter sido considerado valores do crédito presumido no cálculo da quantia ressarcível, referente ao período oriundo de atividades agroindustriais;
2. Os créditos informados pela contribuinte no PER seriam os decorrentes das aquisições no mercado interno, vinculados às receitas não tributadas no mercado interno, cujo direito ao ressarcimento encontraria fundamento no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004;

3. No DACON constariam créditos decorrentes de aquisições de insumos utilizados na atividade agroindustrial (de que trata o art. 8º § 3º inciso III da Lei 10.925/2004) – na linha “29.TOTAL DE CRÉDITOS PRESUMIDOS - ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS, APÓS AJUSTES” da fichas 06A e 16A, todavia, estes não estariam incluídos no PER em análise, por conseguinte, não teriam sido submetidos ao exame pela DRF no escopo do presente processo, pelo que não integrariam a lide;
4. O crédito presumido de agroindústria de que trata o art. 8º, § 3º, inc. III, da Lei nº 10.925, de 2004, a teor do que se extrai do caput do próprio art. 8º, somente poderia ser utilizado pelo contribuinte através de desconto das contribuições devidas, sendo no mesmo sentido os atos normativos aplicáveis à matéria.

Na sequência, foi apresentado Recurso Voluntário ao CARF contra a citada decisão, nos termos seguintes:

1. Assevera que os produtos que deram origem aos créditos não se relacionariam com produtos cujas vendas estão sujeitas a alíquota 0% da contribuição em comento;
2. Com relação aos créditos presumidos, estes teriam o condão de autêntica legitimidade em face de suas origens serem da compra de matérias primas *in natura*, também utilizados no processo produtivo da atividade fim da empresa, possuindo o mesmo tratamento dos advindos das aquisições de matérias primas industrializadas;
3. O tratamento diferenciado aos créditos presumidos feriria a isonomia tributária, visto que estes não poderiam se limitar somente a abater saldo devedores de imposto no ato de suas apurações mensais, mas sim também nas compensações com impostos da mesma natureza de competências diferentes;
4. No que tange aos créditos oriundos da compra de óleo diesel, este fora utilizado para geração de energia para a atividade da empresa, como demais produtos que geraram créditos, na qualidade de insumos;
5. Os DACON que deram origem aos créditos em foco, apresentariam saldos credores com valores mais do que suficiente para aportar as compensações propostas, ficando ainda com saldo credor, como bem poderá ser averiguado pela turma julgadora.

São esses os fatos que se tem a relatar, em resumo.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3003-002.362 - 3ª Seju/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10380.900834/2016-19

Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Satisfeitos os requisitos da tempestividade e da competência do Colegiado para o exame da matéria posta, conheço do Recurso Voluntário.

De acordo com o já colocado, trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ 09, que entendeu pelo deferimento parcial do crédito pleiteado no PER n.º 20623.34473.310112.1.1.10-2465, em consequência do que foi homologada parcialmente a compensação levada a efeito pelo Recorrente na DCOMP n.º 15580.95488.310112.1.3.10-0130, que estava vinculada ao referido PER.

Não foram apresentadas questões preliminares, motivo pelo qual me dirijo prontamente ao mérito.

Inicialmente se diga que, em relação à alegação do Recorrente de que a exigibilidade da pena só deveria ocorrer após todo o trâmite do processo administrativo, importante ressaltar que, no caso em análise, o efeito suspensivo da cobrança do crédito tributário está plenamente garantido e ocorre independentemente de solicitação do contribuinte e de seu deferimento por parte da instância superior no contencioso administrativo, porquanto efetuada no órgão de origem da RFB face às disposições contidas nos arts. 151, inc. III, do CTN¹, e 33 do Decreto n.º 70.235/1972², que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal-PAF.

Assim, ao contribuinte é assegurado o direito de, enquanto pendente recurso administrativo, não ser cobrado do crédito tributário ainda em discussão, seja este decorrente de multa isolada ou oriundo da cobrança do crédito tributário principal.

Analisando a Informação Fiscal que fornece suporte ao Despacho Decisório, verifica-se que a glosa do crédito pleiteado se deve as seguintes questões:

1. Aquisição de insumos e devolução de vendas sujeitas à alíquota 0%, pois de acordo com a Fiscalização, o direito ao crédito estria condicionado à incidência de PIS na aquisição do insumo ou da venda;

¹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...)

² Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

2. Aquisição de combustíveis e lubrificantes de revendedores (postos de gasolina), que estariam sujeitos à incidência monofásica da contribuição, não incidindo o PIS na revenda do produto;
3. Apropriação indevida de créditos como não tributados no mercado interno, tendo a empresa auferido receitas tributadas no mercado interno, conforme DACON.

No tocante aos créditos relativos a aquisições tributados à alíquota zero, a Lei nº 10.637/2002, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS), na redação vigente ao tempo da transmissão do PER, especificava, em seu § 3º do art. 3º:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: § 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada 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; e (incluído pela Lei nº 10.865/2004);

Portanto, correta a glosa procedida pelo Fisco no tocante aos produtos adquiridos sob alíquota zero, como também a devolução destes mesmos produtos, porquanto, no entender do próprio legislador, somente está previsto o ressarcimento de créditos da contribuição já pagos em etapa anterior.

No que se refere aos créditos referentes à aquisição de combustíveis e lubrificantes, primeiramente se diga que a autoridade fiscal não descaracterizou os produtos como insumos. O fundamento da glosa seria a impossibilidade de se aproveitar créditos com a incidência monofásica. Vejamos a Informação Fiscal neste ponto:

2.2 COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES (PRODUTOS ADQUIRIDOS SEM INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO)

Conforme evidenciado na Planilha 1, também foram glosados créditos referentes a despesas com combustíveis e lubrificantes adquiridos de revendedores (postos de gasolina).

Tais produtos são sujeitos à incidência monofásica (no produtor), não havendo a incidência de contribuição na sua revenda.

De acordo com o inciso II, § 2º do art. 3º, da Lei 10.637/2002, o direito ao crédito está condicionado à incidência de PIS na aquisição.

3. CONCLUSÃO

Diante da fundamentação dada para a glosa em apreço, conclui-se que os combustíveis e lubrificantes mencionados foram utilizados no processo produtivo ou consumidos em veículos que fazem transporte de insumos etc, amoldando-se ao conceito de insumo, porém não gerariam crédito, no entender da Fiscalização e da decisão recorrida, por não serem tributados na saída dos postos de combustível.

Portanto, é ponto fora do âmbito do debate aqui travado a condição de insumo dos lubrificantes e combustíveis em referência, motivo pelo qual não cabe nos debruçarmos sobre o tema em comento.

O aspecto em foco, então, prende-se à possibilidade de utilização do crédito com lubrificantes ou combustíveis, uma vez que estes são produtos sujeitos à tributação monofásica, ou seja, tributados na origem na cadeia, ainda na saída do produtor dos mesmos, o que constitui uma situação jurídica diversa daquela referente aos produtos não tributados.

Nesse sentido, ou seja, de que a monofasia a que se submete o produto e a não sujeição à tributação seriam situações diversas, destaco trecho da Solução de Consulta SCI COSIT nº 496/2017 (item 55):

55. Conforme se analisou nos parágrafos 43 a 51 desta SC, **os produtos cujas receitas se submetem à incidência concentrada das contribuições não podem ser considerados como “não sujeitos ao pagamento das contribuições”**, circunstância que vedaria os créditos com base no art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833, de 2003, e seu correlato da Lei nº 10.637, de 2002. Dessa sorte, assiste razão à consulente ao dizer que os produtos tratados nos anexos da Lei nº 10.485, de 2002, “não se enquadram no conceito de produtos não sujeitos à contribuição”.

(Grifei)

Assim, temos que, embora a posição da decisão recorrida e da autoridade fiscal entenderem pela impossibilidade de aproveitamento dos ditos créditos porque sujeitos ao regime da monofasia, o próprio órgão tributante emitiu a Solução de Consulta, SCI COSIT nº 496/2017, antes citado, a dirimir o tema:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIÇÃO.
INCIDÊNCIA CONCENTRADA OU MONOFÁSICA. SERVIÇO DE TRANSPORTE
RODOVIÁRIO DE CARGAS.

Observados os requisitos legais pertinentes, a vedação de desconto de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens “não sujeitos ao pagamento” da contribuição estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não se aplica aos bens que, cumulativamente: c) sejam adquiridos pela pessoa jurídica para utilização como insumo; e d) **tenham sido objeto de cobrança concentrada ou monofásica da contribuição em etapa anterior da cadeia econômica, dado que tais bens estiveram “sujeitos ao pagamento” da contribuição esperada em toda a cadeia econômica deles de forma concentrada ou monofásica na etapa anterior escolhida pelo legislador para oneração.**

Do quanto exposto, em face ao próprio entendimento da RFB veiculada em norma de caráter interpretativo da legislação, ato de aplicação retroativa à época de transmissão do PER³, existe, sim, a possibilidade dos lubrificantes e combustíveis, tributados sob o regime monofásico, gerarem crédito em favor do Recorrente, motivo pelo qual voto pela reversão da glosa correspondente.

O terceiro item de glosa, trata de inconsistência entre os valores informados em PER, cotejados com os dados contidos em DACON, havendo divergência de declarações. O tema não sofreu impugnação na esfera inferior, também dela não tratou a decisão recorrida e, para acrescentar, a inconsistência alegada não foi mencionada no Recurso Voluntário, em razão do que tenho por incontroversa e preclusa a matéria em apreço.

Outro item a ser tratado neste voto concerne à alegação do Recorrente de que seu direito, nos valores indicados no PER, decorreria de crédito presumido. Esse é o argumento central de defesa.

No quesito, todavia, filio-me ao entendimento da decisão recorrida, porquanto o PER transmitido não tratou diretamente de crédito presumido, mencionando apenas o “valor do Crédito” a maior do que o valor ressarcível:

³ Código Tributário Nacional-CTN

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

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

(...)

Informado em Processo Administrativo Anterior: NÃO	
Número do Processo:	Natureza:
Informado em Outro PER/DCOMP: NÃO	
N.º do PER/DCOMP Inicial:	
N.º do Último PER/DCOMP:	
Crédito de Sucedida: NÃO	CNPJ:
Situação Especial:	
Data do Evento:	Percentual:
Forma de Tributação no Período: Lucro Real	
Trimestre: 4º Trimestre	
Ano: 2011	
Empresa adquiriu matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com suspensão de PIS/PASEP e COFINS: NÃO	
O Contribuinte Não está Litigando em Processo Judicial ou Administrativo sobre Matéria que possa Alterar o Valor a ser Ressarcido/Compensado: SIM	
Valor do Crédito	85.893,89
Crédito Passível de Ressarcimento	68.691,59
Valor do Pedido de Ressarcimento	68.691,59
Arquivos Digitais	
PJ optante ou obrigada a adotar EFD-Contribuições no trimestre de apuração do crédito? NÃO	
PJ com estabelecimento obrigado à apresentação de EFD (SPED Fiscal)? SIM	
Houve entrega de arquivos de Escrituração Fiscal Digital (EFD) em relação a todos os estabelecimentos obrigados para todos os meses do período do crédito? SIM	

No PER, o próprio Recorrente não inclui o crédito presumido entre os créditos ressarcíveis; é o que se constata.

No caso em questão, o crédito presumido pleiteado pelo Recorrente é aquele previsto no art. 8º, § 3º, inc. III da Lei nº 10.925/2004, conforme informado nas DACON do Recorrente:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, **poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010)(Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012)**

O dispositivo acima em reprodução deixa ver que os créditos presumidos da agroindústria devem ser aproveitados para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, não sendo suscetíveis a pedidos de ressarcimento. Na esteira desse entendimento, trago à colação ementa de acórdão da CSRF/3ª Turma:

Numero do processo: 10183.720113/2008-43

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: 18/11/2021

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005 CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL OU RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. IMPOSSIBILIDADE. O crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 não se confunde com o crédito previsto no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, ficando restrito o seu aproveitamento à compensação mediante abatimento das próprias contribuições para o PIS e a COFINS.

Numero da decisão: 9303-012.452

Nome do relator: Rodrigo Mineiro Fernandes

Sendo assim, por vedação de lei, deve ser indeferido o pedido de ressarcimento de créditos presumidos da agroindústria, elaborado apenas em nível de Manifestação de Inconformidade e de Recurso Voluntário, embora, ao que parece, com valores indicados no PER transmitido, sem discriminação.

Face ao exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa correspondente à aquisição de combustíveis e lubrificantes de revendedores, sujeitos à incidência monofásica da contribuição, devendo as compensações vinculadas ao pedido de ressarcimento serem homologadas até o limite do crédito apurado, quando da liquidação do presente acórdão pela unidade de origem da RFB.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo