



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

Processo n° 10680.722913/2009-79
Recurso n° 523.051 Voluntário
Acórdão n° **3401-01.094 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de dezembro de 2010
Matéria COFINS NÃO-CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. ALÍQUOTA ZERO.
Recorrente AVIÁRIO SANTO ANTÔNIO LTDA
Recorrida DRJ BELO HORIZONTE-MG

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

Ementa:

DECISÃO RECORRIDA. OMISSÃO IRRELEVANTE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as alegações contidas na peça impugnatória, sem omissão relevante ou contradição.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

Ementa:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS SUBMETIDOS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO AO CRÉDITO.

Aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS e da Cofins não dão direito a crédito, inclusive o crédito presumido das agroindústrias estatuído no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, exceto na hipótese de aquisições isentas revendidas ou utilizadas como insumos em produtos ou serviços tributados.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AGROINDÚSTRIAS. CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. LEI Nº 10.925/2004, ART. 8º. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido do PIS e COFINS não-cumulativos previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, atribuído às agroindústrias pelas aquisições de produtos *in natura* de pessoas físicas, não pode ser ressarcido, mas apenas utilizado para abatimento dos débitos da mesma Contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)
Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Rodrigo Pereira de Mello (Suplente), Odassi Gerzoni Filho e Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que, mantendo decisão da origem, não reconheceu crédito da Contribuição apurada sob o regime não-cumulativo, oriundo de insumos sujeitos à alíquota zero adquiridos de pessoas físicas.

Por resumir o que consta dos autos até então reproduzo o relatório da primeira instância, excluindo as matérias não contempladas na peça recursal:

Segundo informação fiscal, de fls. 271/293 do processo nº 10680.013853/2005-76 (cópia de fls. 65/87), procedida à verificação dos créditos informados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais — Dacon, em face dos livros fiscais e da contabilidade da empresa, foram apontadas as seguintes alterações efetuadas que ensejaram a glosa dos respectivos créditos:

(...)

- créditos sobre aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições: após vigência dos arts. 37 e 21 da Lei nº 10.865/2004, foi vedada a utilização do crédito calculado sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, em face da seguinte redação dada ao § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

(...)

Do exame da escrituração da contribuinte verificou-se que as aquisições de ovos, sujeitas à alíquota zero (classificados na posição 04.07 da Tipi — Lei nº 10.865/2004, art. 28, III) são escrituradas na rubrica contábil de código 16261 — "Ovos de Terceiros", cujos valores integram a apuração do custo de produção de ovos pasteurizados (conta de código 26028). Por

sua vez, os valores assim contabilizados são provenientes das notas fiscais escrituradas nos livros de Registro de Entradas de Mercadorias e de Registro de Apuração do ICMS, da unidade denominada pela empresa fiscalizada como sendo "Indústria — 1053", cujo CNPJ é 17.425.646/0016-08, sob os códigos 1.101 (COMPRA P/ INDUSTRIALIZAÇÃO/PROD. RUR), 2.101 (COMPRA P/ INDUSTRIALIZAÇÃO OU PROD. RUR) e 2.120 (COMPRA P/ INDUSTRIALIZAÇÃO, VENDA A O).

(...)

*Com base no parecer da autoridade fiscal de fls. 271/293 do processo precitado, decidiu a autoridade jurisdicionante (às fls. 14/16) pelo indeferimento do PER/Dcomp de fl. 01 "de vez que o crédito objeto foi tratado no processo nº 10680.013854/2005-11 com base em pedido em papel"; e pela homologação parcial da Dcomp de fls. 02/03. **Registra, ainda, que os pedidos foram transferidos do processo nº 10680.013854/2005-11.***

Cientificada da decisão, a contribuinte manifestou sua inconformidade, alegando, em síntese e fundamentalmente, que (fls. 18/25):

(...)

Mérito.

a) créditos sobre aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições (crédito presumido sobre a aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero — ovos.

A fiscalização glosou os créditos calculados sobre as aquisições de ovos in natura (subitem 04.07 da TIPI), os quais são sujeitos à alíquota zero do PIS.

Esses valores glosados correspondem a aquisições que se enquadram na hipótese do crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/04.

O enquadramento da Requerente como pessoa jurídica que goza do direito ao crédito presumido do PIS sobre aquisições de insumos utilizados no processo produtivo foi reconhecida no Parecer Sefis nº 23/2009 em relação às aquisições de sorgos em grãos.

Com efeito, as aquisições de ovos in natura para industrialização classificados no capítulo 4 da TIPI (NCM 04.07), conforme estabelecido no art. 8º da Lei 10.925/04, dá direito à Requerente aos créditos presumidos em relação às suas aquisições destes mesmos ovos.

Desse modo, a fiscalização deveria ter glosado somente a diferença entre os créditos tomados em relação aos ovos in natura e o crédito presumido referente às aquisições destes mesmos ovos.

A 1ª Turma da DRJ julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, ratificando a decisão de origem.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte alega preliminarmente a nulidade do acórdão recorrido, por violação ao arts. 31 e 59, II, do Decreto nº 70.235/72. Considera ter havido omissão em relação a duas matérias, que são as seguintes:

- pedido para que seja glosada apenas a diferença de eventual crédito apropriado indevidamente em decorrência da aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero (ovos *in natura*), em vez da totalidade do crédito utilizado;

- pedido para ser preservado “o seu direito à restituição do indébito tributário em caso de manutenção da glosa dos créditos.”, destacando que “na hipótese de o despacho decisório não ser reformado, deveria ser resguardado seu direito de contestação na esfera judicial em até dois anos contados da decisão administrativa que denegar a compensação, por força do art. 169 do Código Tributário Nacional.” (refere-se ao item IV da Manifestação de Inconformidade).

No mais, repete argumentação contida na Manifestação de Inconformidade, defendendo o direito ao crédito presumido sobre os insumos com alíquota zero adquiridos de pessoas físicas.

Requer, caso não anulado o acórdão recorrido, o seu provimento, com realização de diligência visando a glosa apenas da diferença e o aproveitamento do crédito presumido defendido mediante redução dos débitos da Contribuição.

É o relatório, elaborado a partir do processos digitalizado.

Voto

Conselheiro Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, por não vislumbrar qualquer omissão relevante, a cercear o direito de defesa.

É que foi negado, ao menos indiretamente, o pedido para que seja glosada apenas a diferença entre o crédito apropriado indevidamente em decorrência da aquisição de produtos sujeitos à alíquota zero (ovos *in natura*) e o crédito presumido defendido pela Recorrente, enquanto o suposto direito à restituição de indébito tributário em caso de manutenção da glosa há de ser analisado em sede própria, caso a contribuinte decida ingressar, posteriormente, com pedido da espécie. Também há de ser analisada em sede própria, desta feita pelo Judiciário, eventual ação visando assegurar a compensação ora denegada.

O acórdão recorrido negou o pedido de glosa apenas da diferença entre o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e o crédito básico computado pela Recorrente, ao considerar o seguinte:

Independentemente de haver ou não o direito ao crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925 de 26.07.2004, já que devem ser atendidos os demais requisitos da legislação, é de ser registrado que, quanto à forma de sua utilização, deve ser observada a interpretação dada pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 22 de dezembro de 2005...

Ainda que não tenha rejeitado expressamente a pretensão do crédito presumido apurado com base nas aquisições dos ovos *in natura*, no lugar do crédito básico, é certo que a DRJ refutou o ressarcimento em se tratando de crédito presumido.

Diante das leis que regem a não-cumulatividade do PIS Faturamento e da Cofins, descabe reforma no acórdão recorrido e mantém-se a interpretação do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005, segundo o qual “O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.”

Observe-se os dispositivos de leis que tratam do tema, na sequência cronológica e com negritos acrescentados:

LEI Nº 10.637, DE 30/12/2002:

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

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

(...)

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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.

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

LEI 10.833, DE 29/12/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

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

(...)

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep 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.

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

LEI 10.865, DE 30/04/2004

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, **em relação às importações** sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

LEI 10.925, DE 23/07/2004:

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

(...)

*Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, **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.***

LEI Nº 11.116, DE 18/05/2005:

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do **art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao***

final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

*I - **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; ou*

*II - **pedido de ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Dos dispositivos legais acima, são extraídas duas normas jurídicas relacionadas ao litígio ora julgado, com tratamentos diferenciados a depender de cada um dos seguintes créditos da não-cumulatividade do PIS e Cofins:

- a primeira norma, relativa aos créditos gerais previstos no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como aos créditos incidentes na importação a que se refere o art. 15 da Lei nº 10.865/2004, possibilita o desconto ou abatimento dos débitos de cada uma das duas Contribuições, seguido, na existência de créditos superiores aos débitos da mesma Contribuição (saldo credor), da compensação com valores devidos de outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil e, finalmente, caso ainda persista saldo credor, do pedido de ressarcimento;

- a segunda, relativa aos créditos presumidos previstos nos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, possibilita apenas o desconto ou abatimento dos débitos de cada uma das duas Contribuições, não se admitindo, na existência de saldo credor, a compensação ou o ressarcimento.

A impossibilidade de ressarcimento ou compensação do crédito presumido das agroindústrias estatuído pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004 constitui, por si só, óbice incontornável à pretensão da Recorrente, tal como decidiu a DRJ. Daí a primeira instância ter deixado de analisar a fundo a possibilidade do direito ao crédito presumido em questão, caso sua utilização ficasse restrita ao abatimento de débitos da própria Contribuição.

Para mim, na situação de insumos adquiridos com alíquota zero é vedado qualquer crédito, seja ele básico ou presumido. Tanto este como aquele só se aplica quando há pagamento da Contribuição porque ambos são calculados sobre o valor dos bens referidos no inc. II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637/ 2002 e 10.833/ 2003 e, dentre esses bens, os não sujeitos ao pagamento não geram qualquer crédito (nem básico, nem presumido), consoante o referido inc. II. O crédito presumido em tela, calculado a uma alíquota inferior à alíquota padrão de 1,65% (PIS) ou 7,6% (COFINS), é regra especial, quando comparada com a do inc. I do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/ 2002 e 10.833/ 2003, que trata da regra geral segundo a qual não se admite crédito decorrente de aquisições a pessoa física. Não constitui, todavia, exceção à regra do inc. II do citado § 2º, que encerra norma relacionada com o bem ou serviço (aspecto objetivo), e não como o fornecedor (aspecto subjetivo).

Tanto quanto os ovos *in natura* em questão (ou qualquer outra mercadoria não sujeita ao pagamento da Contribuição) não gerariam crédito básico se adquiridos de pessoa jurídica, por se sujeitarem à alíquota zero, não geram crédito presumido quando adquiridos de pessoa física, pelo mesmo motivo.

Quanto ao argumento de que a aquisição dos ovos *in natura* seria semelhante à aquisição do cereal sorgo (em grãos), cujo crédito presumido foi reconhecido pelo órgão de origem, não se sustenta porque este produto não é submetido à alíquota zero, ao contrário do que se dá com aqueles. Conforme a Lei nº 10.865/2004, art. 28, III, foram reduzidas a zero as alíquotas de “produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI”. Não há, no referido inciso, menção ao cereal cuja aquisição originou o crédito presumido admitido desde a origem.

Denegado o direito ao crédito presumido, resta superada a possibilidade da diligência solicitada na peça recursal.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, nego provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis