



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

Processo n° 10840.000920/2005-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.563 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS
Recorrente USINA BELA VISTA S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/03/2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE NÃO HOMOLOGAR A COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE DE AVALIAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS RETROATIVAMENTE.

O direito da Fazenda Pública não homologar a compensação levada a efeito pelo contribuinte decaiu em 05 (cinco) anos contados da data da transmissão da Declaração de Compensação, nos termos do §5º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96. Considerando que compensação declarada extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, afigura-se lícito retroagir até a data da apuração do crédito utilizado na Declaração de Compensação, para averiguar de sua aptidão para extinção do crédito tributário.

CRÉDITO SOBRE DISPÊNDIOS PREVISTOS NO ART. 3º, II, DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMOS. RELAÇÃO DE PERTINÊNCIA E DEPENDÊNCIA COM O PROCESSO DE PRODUÇÃO E FABRICAÇÃO DE BENS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. COMBUSTÍVEIS.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições ao PIS e à COFINS, o desconto de créditos das aquisições de bens e direitos utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda (art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03), está condicionado a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem ou prestação de serviços pelo contribuinte, analisada em cada caso em concreto, não sendo aplicável o conceito restrito das IN's 247/02 e 404/04, que equiparou o insumo aos produtos intermediários no âmbito do IPI e nem o conceito mais elástico de despesa necessária previsto para o IRPJ.

CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. AGROINDÚSTRIA.
RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

As Leis n.ºs. 12.058/2009 e 12.350/2010 permitiram o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, aplicando-se retroativamente a fatos não definitivamente julgados na forma do art. 106, II, “b”, do CTN.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO (Presidente Substituto), MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D’EÇA, FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA (Suplente), JOÃO CARLOS CASSULI JUNIOR, FRANCISCO MAURICIO RABELO DE ALBUQUERQUE SILVA, a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão 14-39.316, proferido pela 5ª Turma da DRJ/POR (Ribeirão Preto), que reanalisou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte em face da declaração de nulidade do Acórdão nº. 14-32.171 (anteriormente prolatado pela mesma Delegacia de Julgamento) no qual se verificou cerceamento ao direito de defesa do Contribuinte em face da não apreciação/pronunciamento acerca da rubrica “combustível utilizado no transporte”, como insumo pleiteado pela empresa na composição de seu direito creditório.

Consigna-se que se referem estes autos à Declaração de Compensação, apresentada pelo sujeito passivo, de crédito no valor de R\$ 65.867,69 (sessenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e sete reais e sessenta e nove centavos), relativa ao período de Mar/2005, referente à Contribuição para o PIS não-cumulativo.

A compensação pretendida não foi homologada sob dois fundamentos.

1) Bens e produtos não incluídos no conceito de insumos utilizados no processo produtivo da empresa, conforme o disposto no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e no artigo 8º, inciso I, alínea "b" e "bl" e nos parágrafos 4º, item I, alínea "a", e 9º, inciso I do mesmo artigo 8º da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004. Aquisição de produtos não considerados como insumos pela legislação vigente, para a fabricação/produção de bens destinados à venda.

2) os valores dos créditos de PIS não cumulativo apurados sobre aquisições de cana de açúcar de Pessoa Física e Jurídica não são passíveis de compensação, pois com base no art. 8º, § 3º, inciso II da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, os créditos da agroindústria só podem ser utilizados para abater débitos do PIS não-cumulativo;

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE:

Quanto aos argumentos da Manifestação de Inconformidade do Contribuinte a serem reanalisados, tendo em vista que a decisão de piso já existente no processo foi considerada nula, não pertine aqui novamente sua transcrição, uma vez que já resumidos no Acórdão 3402-01.515 – da lavra deste Conselheiro que ora Relata, com o aval e julgamento desta Turma.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA:

Assim, por brevidade e objetividade na mais justa solução da causa, assinalo que a nova decisão prolatada pela 1ª Instancia foi proferida através do Acórdão 14-39.316, de 23 de Novembro de 2012 e restou assim consignada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Data do fato gerador: 31/03/2005

No caso de compensação, o prazo para a homologação é de cinco anos contados da entrega da declaração. Não é aplicável o prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN, pela inexistência de pagamento extinguindo o crédito tributário. Cientificado o interessado da não homologação da compensação dentro do prazo de cinco anos previsto no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, legítima e legal a cobrança de eventuais saldos de créditos tributários.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Data do fato gerador: 31/03/2005

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. PROPORCIONALIDADE.

Na apuração da proporcionalidade entre a receita sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, considera-se esta como o total das receitas, cumulativa e não-cumulativa, que tenham custos, despesas e encargos comuns.

DEDUÇÃO. INSUMOS. COMBUSTÍVEL E DEMAIS PRODUTOS E SERVIÇOS NÃO UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Entendem-se como insumos, para efeito de dedução do valor apurado da contribuição, a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. O combustível e demais bens e serviços utilizados em fases que não a de fabricação do produto, não podem ser considerados insumos para efeito de dedução do valor da contribuição apurada, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

A DRJ afastou as arguições de decadência do contribuinte, rejeitando a preliminar por entender que entre a data da transmissão da Declaração (15/04/2005) e a data do Despacho Decisório (09/04/2009) não transcorreu o prazo de 5 anos previsto no §5º do art. 75 da lei 9.430/96.

No que se refere ao rateio proporcional de custos, despesas ou encargos a DRJ afirma “O disposto no inciso II, do art. 8º, acima transcrito, é bem claro ao determinar que a relação percentual aplica-se aos custos, despesas e encargos **comuns**. Pois bem, tais custos, despesas e encargos incidem sobre a receita de vendas de mercadorias e/ou serviços e, portanto, a relação percentual deve ser apurada entre dentro desse limite, por força do disposto no caput do art. 7º, que dispõe que o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.”, asseverando que não prospera a pretensão do contribuinte de incluir outras receitas não vinculadas, como receita bruta total para a apuração do percentual de rateio.

Por fim, quanto ao conceito de insumos, analisando especificamente o combustível que resta caracterizado como a rubrica correspondente ao crédito apropriado para o período em questão, a DRJ assevera que “As despesas com combustíveis e lubrificantes em atividades ou etapas não diretamente ligadas à produção ou fabricação dos bens destinados à venda, embora possam constituir-se em despesas ou custos da empresa, não tem previsão legal para creditamento na apuração do Pis e da Cofins não cumulativos.”

DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/03/2015 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cientificado da decisão em 07/05/2013, conforme AR de fls. 184 – n.e, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 04/06/2013, aduzindo, em síntese, os argumentos que abaixo transcrevo:

- Preliminarmente a decadência – Impossibilidade de revisão do estoque de abertura após cinco anos de seu levantamento – ocorrência de homologação tácita das bases tributáveis de tributos sujeitos ao lançamento por homologação – fatos ocorridos e registrados – observância do princípio da segurança jurídica;

- Indevida desconsideração de insumos para a composição do crédito submetido à compensação - serviços subsumidos ao conceito de insumos utilizado no processo produtivo;

- Da possibilidade de compensação do crédito presumido de Cofins (Lei 10.925/04) com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil;

Tendo o processo retornado e designado novamente a esse relator, por meio de processo eletrônico, numerado até a folha 253 (duzentos e cinquenta e três) em 01 (um) Volume, estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

Considerando atendidos os pressupostos de admissibilidade e tempestividade do recurso em voga, dele deve-se tomar conhecimento. Em seguida a delimito a controvérsia que emana dos autos, para na seqüência expor minhas razões de entendimento.

De acordo com o recurso do contribuinte, o mesmo insurge-se quanto:

* a decadência, na medida em que transcorreu mais de 05 (cinco) anos entre o levantamento do estoque de abertura (Jan/2005) e a intimação da glosa dos créditos (Abr/2010);

* o conceito de insumos, que deverá ser observado para o deferimento do crédito utilizado na compensação em análise;

* a possibilidade de compensação do crédito presumido da Cofins com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, aduz que por não ter a IN SRF nº 660/06 interpretado uma disposição já prevista em lei, uma vez que a Lei nº 10.925/04 não faz qualquer vedação acerca da possibilidade de utilização dos créditos presumidos da Cofins para compensação dos tributos administrados pela RFB, teria seu direito garantido.

I) Decadência:

Preambularmente, enfrento a questão da decadência suscitada pelo interessado, que argumentou estar o direito da Fazenda Pública de não homologar as compensações por ele levadas a efeito, fulminado pela decadência.

Segundo a ótica do contribuinte, o fato da não-homologação de suas compensações se dar em razão da inexistência do direito creditório, transfere o marco da contagem do prazo decadencial para aquele período em que se funda o mérito da questão, ou seja, para o mês em que apurado o direito creditório, havendo, com isso, “ajustes no passado com repercussão futura”, conforme jurisprudência transcrita em suas razões recursais.

Daí, por conseguinte, estaria decaído o direito do Fisco de insurgir-se quanto ao crédito utilizado, pois que atinente ao período do estoque de abertura de Jan/2005, tendo sido a recorrente cientificada da não-homologação apenas em Abr/2010, após decorridos, portanto, mais de 5 (cinco) anos em relação ao mês em que gerados e escriturados os créditos.

Ocorre, todavia, que este processo trata do exercício do comando contido no dispositivo do art. 74, da Lei 9.430/96, que regulamenta a compensação, sob condição resolutória de posterior verificação por parte da Autoridade competente.

Reza o mencionado dispositivo:

*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.

(...)

§ 5º. O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Neste sentido, a compensação declarada pelo contribuinte possui condição resolutória de sua ulterior homologação, referindo-se tal análise, à extinção do crédito tributário “pago”, por meio do instituto extintivo da obrigação, que é a compensação.

O dispositivo legal retro transcrito é expresso em estabelecer que o crédito tributário pago por meio de compensação é extinto, sob condição de posterior análise do Órgão Administrativo competente. Ou seja, a extinção do débito existente em nome do contribuinte (crédito da Fazenda Nacional) é que está sujeita à análise (condição resolutória) da Receita Federal do Brasil, e não, direta e objetivamente, o crédito nela utilizado. Evidentemente que para se avaliar se a “moeda de pagamento” era hábil para extinguir a obrigação, se deve analisar sua consistência, caso em que, para essa finalidade, poderá a autoridade proceder a essa análise.

Na mesma esteira, o §5º do artigo citado é objetivo ao regulamentar o prazo de 5 (cinco) anos, contados da transmissão da declaração de compensação para a sua homologação, determinando que é a homologação da compensação que possui tal prazo decadencial - e não o crédito tributário utilizado na mesma.

Se assim o fosse, os contribuintes poderiam transmitir Declarações de Compensação (DCOMP’S) à Receita Federal do Brasil às vésperas do vencimento do prazo de 5 (cinco) anos do período de geração do crédito, impedindo que o Órgão Administrativo tenha tempo hábil para uma resposta, que não a homologação tácita da declaração apresentada.

Assim, no caso em concreto dessa alegação, entender de maneira diferente seria contrariar o preceito do §5º, do Art. 74, da Lei nº 9.430/96, o que é defeso a este órgão julgador, por inviável a via da arguição de inconstitucionalidade de Lei.

Diferente, no entanto, seria se estivéssemos diante de hipótese de contribuinte com saldo devedor, que recolhera apenas o valor apurado, caso em que a Administração teria que lavrar Auto de Infração por pagamento a menor, hipótese em que, aí sim, dever-se-ia contar o prazo decadencial do mês da apuração dos créditos, pois que coincidente com o de ocorrência do fato jurídico tributário (ou “fato gerador”). Portanto, as jurisprudências citadas,

estão endereçadas para hipóteses de constituição de crédito tributário, e não para não homologação de compensação, pois que de tratam de situações diversas.

Assim, voto no sentido de **rejeitar a preliminar de decadência**.

II) Glosas de Créditos sobre Aquisição de Bens ou Serviços utilizados como Insumos

Como se atesta da análise dos autos, uma das principais questões debatidas no processo diz respeito à interpretação e ao alcance da expressão “insumo”, contida no inciso II, do artigo 3º, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, para as Contribuições ao PIS e à COFINS, respectivamente, e que muito tem rendido de debates na comunidade jurídica tributária e fiscal pátria nos últimos anos.

Neste sentido, antes de adentrar na análise da rubrica glosada pela Autoridade Fiscal no caso em concreto, é mister deixar firmadas as premissas que presidem o entendimento deste Relator acerca da interpretação do conceito de insumo, sendo o que passo a fazer.

Inicialmente, é sabido que as Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 instituíram, para o PIS e a COFINS, um sistema de concessão e proibição de créditos expressamente mencionados, denominando-o de “não-cumulatividade”. Contudo, os contribuintes conheciam, até então, somente a sistemática de apuração não-cumulativa aplicável ao IPI e ao ICMS, para os quais o direito de crédito está relacionado ao *pagamento* (ou “incidência”) de tais tributos nas etapas anteriores de produção e circulação de bens, e, ainda, que estão balizados pela produção e circulação “física” de produtos ou mercadorias.

Para melhor posicionar, convém destacar o dispositivo legal das leis citadas que em ambas estão no artigo 3º artigo, e que em seus incisos II, rezam especificamente haver direito ao crédito pela entrada de “... *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...*”.

Ao assim dispor, considerando o grande número de produtos, bens e serviços utilizados pelos contribuintes na produção ou fabricação, nem tudo pôde ali ser contemplado. Ainda, as mesmas leis cometeram a grave omissão (sob o particular ponto de vista) de, ao se referirem aos “insumos” como concessores de crédito, não definiram ou especificaram o alcance de seu conceito.

É importante frisar que para fins tributários, o termo “insumo” nem sempre representa o mesmo universo de bens ou serviços, como se tem exemplificado na apuração do IPI e do Imposto sobre a Renda – para citar tais exemplos, por mais marcantes e frequentes. Enquanto no universo do primeiro o conceito de insumo está ligado aos bens “consumidos no processo produtivo” no do segundo, corresponde a “custos e despesas necessárias”.

Assim, ao se referirem as Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 ao direito de crédito relativo a insumos, sem lhes delimitar a extensão, trouxe consigo a dúvida se nesse conceito estarão incluídas as despesas que se demonstram necessárias, mas não representam entradas de bens ou serviços utilizados diretamente na produção, fabricação ou na comercialização dos produtos. Maior ainda a dificuldade de, ao elaborar uma “lista” de bens e serviços concedentes de crédito, discernir o que representa insumo para umas atividades e não para outras.

O posicionamento da Receita Federal do Brasil, diante das dúvidas geradas, tem sido o de restringir a eficácia do sistema previsto como não-cumulativo para uma técnica de abatimento de créditos pontuais, sendo tal posicionamento externado através das Instruções

Normativas nºs 247/02 e 404/04, que reconhecem como insumos concessivos de crédito

somente aqueles bens ou serviços que são utilizados na fabricação ou produção dos bens tais como a matéria prima, produtos intermediários, as embalagens e “quaisquer outros bens que sofreram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam

incluídas no ativo imobilizado” (§ 4º do art. 8º da IN 404/04), ou seja, buscou aplicar ao PIS e

à COFINS o conceito de insumos utilizado para o IPI, desde o Parecer CST nº 65/79, que definiu o conceito de “produto intermediário” para fins deste tributo que grava a industrialização.

No entanto, em que pese referida regulamentação decorrer de competência outorgada pelas próprias Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03 é assente que essa delegação de competência não permite às normas infralegais inovarem a ordem jurídica, mas apenas disciplinarem os procedimentos para o fiel cumprimento da lei (art. 84, IV, da CRFB-1988). Ao pretenderem definir o alcance do conceito do que seja insumo, aplicando o mesmo raciocínio vigente para a disciplina do IPI, as citadas Instruções Normativas, no entendimento particular, olvidaram dos diversos aspectos vinculados a técnica da não-cumulatividade, especialmente o fato de que as contribuições ao PIS e à COFINS gravam a “totalidade das receitas”, e não apenas produção e circulação de produtos/mercadorias, fisicamente considerados. E, ao partir dessa premissa por elas pressuposta (e não pela legislação) acabaram inovando a ordem jurídica, o que lhes é vedado.

Nesta mesma linha temos o entendimento de José Antonio Minatel, ao pontuar que:

...essa técnica adotada para a neutralização da incidência daqueles impostos, que como se disse gravam a circulação de bens (aqui tomada em seu sentido lato,) não tem a mesma pertinência que a recomende para ser introduzida no contexto da tributação da receita, por absoluta falta de afinidade entre os conteúdos do pressuposto material das diferentes realidades.¹

Na mesma linha de entendimento leciona Marco Aurélio Greco, destacando a impossibilidade de serem utilizados os conceitos do IPI na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos:

(...) não há um dispositivo que, categoricamente, determine que “insumo” deva ser entendido como algo assim regulado pela legislação daquele imposto (...) o regime de créditos existe atrelado à técnica da não-cumulatividade que, em se tratando de PIS/COFINS não encontra na Constituição perfil idêntico ao do IPI. (...) no âmbito da não-cumulatividade do IPI, a CF/88 (art. 153, § 3º, II) restringe o crédito ao valor do imposto cobrado nas operações anteriores... Por isso, insumo para fins de não-cumulatividade de IPI é conceito de âmbito restrito, por alcançar, fundamentalmente, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Por outro lado, nas contribuições, o § 12 do art. 195 da CF não fixa parâmetros para o desenho da não-cumulatividade o que permite às Leis mencionadas adotarem a técnica de mandar calcular o crédito sobre o valor dos dispêndios feitos com a aquisição de bens e também de serviços tributados, mas não restringe o crédito ao montante cobrado anteriormente.

(...) No âmbito do IPI o referencial constitucional é um produto (objeto físico) e a ele deve ser reportada a relação funcional determinante que poderá, ou não, ser considerado “insumo”... no âmbito do PIS/COFINS a referência explícita é a “produção ou fabricação”, vale dizer às ATIVIDADES e PROCESSOS de produzir ou fabricar, de modo que a partir deste referencial deverá ser identificado o universo de bens e serviços reputados seus respectivos insumos.²

Com efeito, entendo que a pretensão das citadas Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil está em desacordo com o comando normativo contido nos arts. 3º, das citadas Leis, pois que não se poderia vincular a não cumulatividade inerente as contribuições ao PIS e à COFINS, que gravam a receita bruta das empresas, ao pressuposto de que os dispêndios concessores de crédito fossem apenas aqueles ligados fisicamente ao processo produtivo, no sentido de entender como insumos apenas os itens que neles se desgastam.

E isto porque, fundamentalmente inexistente previsão legal para tanto, sendo que a interpretação que se deve aplicar, em consonância com o comando do art. 109 do CTN, deve guardar relação de proporcionalidade com o fato jurídico gravado pelo tributo, no caso, a receita bruta, e não a produção ou circulação, fisicamente falando, de produtos ou mercadorias, estes sim, vinculados ao IPI e ICMS.

É nesse sentido o entendimento contido no v. Acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, nos autos da Apelação Cível Nº 0029040-40.2008.404.7100/RS, em 14.07.2011, cuja Ementa, da lavra do Desembargador Federal Joel Ilan Paciornik, contém a afirmação que segue:

Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS

² GRECO, Marco Aurélio. **Conceito de insumo à luz da legislação de PIS e COFINS**. Revista Fórum de Direito Tributário, v. 34, jul/ago 2008. Disponível em: http://www.forumdejuris.com/revista/ver_artigo.php?id=10085 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR

incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços objeto de faturamento em momento anterior. - (Grifou-se)

Igualmente pertinentes são as ponderações feitas por Leandro Paulsen³, as quais, dada sua total aplicabilidade ao caso, transcreve-se:

Preliminarmente à análise da dita não-cumulatividade das contribuições PIS/PASEP e COFINS, importa ter em consideração alguns aspectos:

a) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu por força de leis ordinárias, e a EC 42/03, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 da Constituição, apenas a refere, sem estabelecer critérios a serem observados;

b) a receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica;

c) a não-cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não-cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias.

Neste sentido, são as lições de Marco Aurélio Greco, que chama atenção para a necessidade de ser interpretar os dispositivos da legislação específica tendo como referência, sempre e necessariamente, a base econômica que é objeto de tributação - a receita -, a racionalidade da sua incidência e a necessária coerência interna do seu regime jurídico:

(...) como não há - subjacente à noção de receita - um ciclo econômico a ser considerado (posto ser fenômeno ligado a uma única pessoa), os critérios para definir a dedutibilidade de valores devem ser construídos em função da realidade "receita" como figura atrelada subjetivamente ao contribuinte, isoladamente considerado.

(...) enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de uma receita aponta na direção de todos os elementos (físicos ou funcionais) relevantes para sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS/COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI. (Grifou-se)

³ PAULSEN, Leandro. **Contribuições: custeio da seguridade social**. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2007, p. 184-185.
Documento assinado digitalmente por LEANDRO PAULSEN em 25/03/2015 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por JOAO CARLOS CASSULI JUNIOR

Portanto, de início afasta-se a interpretação que está contida nas citadas Instruções Normativas, passando a perquirir as premissas que sustentam a técnica da não cumulatividade aplicável às contribuições ao PIS e à COFINS.

Neste sentido, é preciso lembrar que ao tempo em que foram editadas as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, inexistia qualquer dispositivo constitucional dispondo sobre a não cumulatividade dessas contribuições. Somente a Emenda Constitucional nº 42/03, que introduziu o § 12, do art. 195 veio tratar do assunto. Contudo, não cuidou de estabelecer o modo e a forma dessa não-cumulatividade que deveria ser obedecida pelo PIS e pela COFINS. E após o advento da Emenda, nenhuma regulamentação àquela norma nova surgiu. Dessa forma, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve obedecer ao regramento estabelecido pelas normas infralegais, ao mesmo tempo em que estas mesmas leis não se prestam com reguladoras dos dispositivos constitucionais acrescentados pela EC 42/03.

As leis em comento e mesmo a Emenda Constitucional (EC) nº 42/03, ao determinarem a aplicação do regime não-cumulativo às contribuições de PIS e COFINS, não foram capazes de criar um novo sistema de não-cumulatividade, razão pela qual se deveria, ao meu sentir, admitir créditos relativos a todas as operações anteriores e não apenas as relacionadas com determinados produtos, sob pena de se estar inaugurando outro instituto jurídico apartado da conhecida “não-cumulatividade”, desde que tais itens concorressem positivamente para a geração da receita bruta sobre a qual incidirá a tributação das contribuições, para que se tenha, portanto, o sentido da não-cumulatividade.

No entanto, apesar de ter havido diversas decisões que alargaram o conceito de insumo, mesmo neste tribunal (por exemplo: Processo nº 11065.101271/2006-47, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres; Processo nº 13974.000199/2003-61, Cons. Júlio César Alves Ramos; Processo nº 11020.001952/2006-22, Rel. Cons. Gilberto de Castro Moreira Junior, entre outros), e ainda, que questão absolutamente encontra-se em aberto, a verdade é que a única certeza que se tem é que o conceito de insumo não é nem aquele “importado” e restrito do IPI, e nem tão amplo como aquele previsto para custo e despesa necessária prevista para o Imposto sobre a Renda.

Embora com a ressalva de meu entendimento pessoal, decorrente de toda a gama de fundamentos jurídicos até aqui expostos, a verdade é que tem prevalecido o entendimento de que o direito ao crédito emerge da análise de cada caso em concreto, buscando a relação de pertinência do processo produtivo do sujeito passivo com o emprego do respectivo insumo naquele respectivo processo, para então, se perquirir de sua efetiva participação, decidindo-se pela concessão ou não do direito de crédito no caso concreto.

Não há, portanto, um critério objetivo definido, mas há um critério que é a relação de pertinência e dependência do insumo ao processo produtivo ou de fabricação do bem pelo contribuinte, sendo essa a premissa que, por hora, se aplicará neste voto, com as observações que, ponto a ponto e quando necessário, se fará observar.

Assim sendo, partindo destes entendimentos e das premissas colocadas, revela-se que a decisão inicialmente recorrida glosou créditos mediante o emprego da interpretação contida nas Instruções Normativas nºs. 247/02 e 404/04, que trazem para as contribuições ao PIS e COFINS o conceito de insumo (ou de “produto intermediário”) empregado para o IPI desde o Parecer CST nº 65/79, cujo entendimento, *data máxima venia*, não me filio. Desta forma, passo à análise da rubrica que restou discutida, cuja nova avaliação

da DRJ/POR houve por bem em manter entendimento no sentido de que não conferem crédito ao contribuinte.

II.a) Glosa de valores relativos as despesas de combustível utilizadas no transporte de cana-de-açúcar e de pessoal.

Conforme se infere da Informação Fiscal de fls. 26 (numeração eletrônica), a diferença não homologada nestes autos, no valor de R\$5.322,90 é relativa ao desconto de créditos relativos ao valor do combustível utilizado no plantio de cana-de-açúcar, entendido, conforme contexto histórico-fático acima tecido, que referido bem não se trata de insumo.

Esta compreensão foi a mesma mantida pela DRJ/RPO, no entanto, não considero a decisão mais acertada para a referida rubrica, uma vez que a própria Autoridade Preparadora, no Despacho citado, menciona que o combustível sobre o qual a recorrente apropriou créditos é empregado no plantio da cana-de-açúcar (matéria-prima) da Recorrente.

“Em decorrência dos procedimentos fiscais efetuados, constatamos que a contribuinte descontou crédito indevido sobre o valor do combustível utilizado no plantio de cana-de-açúcar, bem este não incluído no conceito de insumos utilizado no processo produtivo da empresa, conforme o disposto no inciso II do artigo 3º da Lei nº. 10.833/2003 e no artigo 8º, inciso I, alínea "b" e "b", parágrafo 4º, item I, alínea "a" e parágrafo 9º, inciso I, da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004, conforme descrito a seguir.

Esta fiscalização encaminhou à empresa o Termo de Intimação Fiscal datado de 10/12/2009 (cópia às fls. 19), através do qual esta foi intimada a informar, apresentando documentação hábil e idônea, em quais operações do processo produtivo foi efetivamente aplicado o item "Transportes - Combustíveis", constante da planilha de cálculo apresentada a esta fiscalização. Em resposta à intimação fiscal, a contribuinte apresentou o documento de fls. 20/22, através do qual informou que os valores correspondem a combustíveis utilizados no "Transporte - apoio plantio de cana".

O inciso II do artigo 3º da Lei nº. 10.833/03 estabeleceu que a pessoa jurídica poderá descontar crédito em relação aos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

[...]

Interpretando os referidos mandamentos legais, concluímos que os bens, passíveis de desconto de crédito na apuração das

10. O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais. (grifou-se)

Com efeito, o custo dos estoques das matérias-primas e produtos em elaboração englobam, sem sobra de dúvidas, os custos dos combustíveis demandados nos serviços de transportes desde o fornecedor (quando suportado pelo comprador) e também do pessoal empregado na preparação e na produção da matéria-prima, compreendidos que estão no curso do processo produtivo, e, sem os quais, conforme já citado, sem o combustível jamais ocorreriam.

Nada custa frisar que a rubrica de combustível glosada e aqui discutida pela Recorrente mostra-se inequivocamente necessária ao desenvolvimento das atividades que geram a receita do sujeito passivo, ainda que de forma indireta, mas que sem a qual inviabilizaria a produção como um todo. Esta interpretação é nítida e se extrai até mesmo do que afirmam as autoridades preparadora e julgadora, com a diferença de qual conceito de insumos aplicar-se-á à contenda.

Neste mesmo sentido, cumpre citar os seguintes precedentes desta Corte:

FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com frete País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados a venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem. (CARF – Acórdão 3301-00.423 - 3ª Seção – 3ª Câmara – 1ª Turma – DOU 18.01.2011)

COFINS EXPORTAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. TRANSPORTE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS. DIREITO A CRÉDITO. LEI Nº 10.833/2003, ART. 3º, INCS. II E IX.

A norma introduzida pelo inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, segundo a qual a armazenagem e o frete na operação de venda suportado pela vendedora de mercadorias geram créditos, é ampliativa em relação aos créditos previstos no inc. II do mesmo artigo. Com base nesses dois incisos, geram créditos, além do frete na operação de venda, para entrega das mercadorias vendidas aos seus adquirentes, os fretes entre estabelecimentos da própria empresa, desde que para o transporte de insumos, produtos acabados ou produtos já vendidos.” (CARF – Acórdão 3401-02.075 - 3ª Seção – 4ª Câmara – 1ª Turma – DOU 28.11.2012)

Tenho, conseqüentemente, que os dispêndios com serviços de transporte de pessoal entre as unidades fabris da empresa, especificamente o combustível, compõe os custos da fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizados no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do CPC nº 16 (aprovado pela Deliberação CVM nº 575/2009), de modo a gerar o direito ao desconto de créditos por atenderem ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não podendo referido conceito ser alterado pelas normas de natureza tributária, na forma do art. 109, do CTN, de aplicação obrigatória às empresas por força do art. 177, da Lei das Sociedades Anônimas.

Assim sendo, deve ser afastada a glosa quanto aos valores do combustível utilizado no transporte de trabalhadores e de matéria-prima para as apurações correntes.

III) Quanto ao Direito de Ressarcimento e Compensação do Crédito Presumido da Agroindústria (art. 8º, da Lei nº 10.925/2002):

No que pertine à alegação da Recorrente, na condição de agroindústria preponderantemente exportadora, de que é possível a utilização do crédito presumido, atualmente previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04, para a compensação com débitos relativos a tributos federais, que não apenas a Contribuição (ao PIS e à COFINS) apurada na sistemática da não-cumulatividade, em razão de entender-lhe ser aplicável o disposto no art. 5º, da Lei 10.637/02, e art. 6º, da Lei nº 10.833/2003, embora seja sabedor das respeitáveis vozes em sentido contrário, tenho que assiste ao sujeito passivo, nos termos da fundamentação que passo a tecer.

Todavia, apesar de no mérito ter defendido que esse direito sempre existia, por questão de objetividade, trago aos autos o entendimento de que mesmo para aqueles que entendiam que o mesmo direito de ressarcimento não existia antes do advento da Lei 12.058/2009, há concretamente o direito a partir da retroatividade benigna de seus preceitos para os casos não definitivamente julgados, nos termos do art. 106, II, do CTN.

A fim de expor este entendimento valho-me das lições e decisões já muito bem consideradas por esta mesma Turma, invocando o voto da lavra do Conselheiro Gilson Rosenburg Filho, no Processo nº 10925000265/2008-03, assim redigido:

“A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido decorrente de atividades agroindustriais pelo entendimento de serem passíveis de ressarcimento, apenas de desconto com a própria Cofins na apuração do quantum debeatur.

Já o recorrente defende que, embora não esteja prevista expressamente no texto do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, há que se reconhecer a possibilidade de ressarcimento em relação ao crédito presumido do PIS/COFINS.

Assim, o cerne da questão é definir se os créditos presumidos da agroindústria podem ser objeto de processo de ressarcimento ou de compensação tributária.

A solução da lide passa necessariamente pelas irradiações das modificações impostas pela Lei nº 10.925/2005 ao regime da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Diante desse quadro convém identificar as respectivas mudanças e seus reflexos no caso em questão.

A Lei nº 10.637/2002, assim dispõe sobre o assunto:

Art. 2º Para determinação do valor do PIS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65.

(...)

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

(...)

(...)

*§ 10. 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 15.14, 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, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, 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.*

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) I-seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal.

Assim, a agroindústria poderia aproveitar os créditos presumidos para dedução do valor a recolher resultante de operações no mercado interno, compensar com débitos próprios de tributos administrados pela SRF e, caso não conseguisse utilizá-los até o final de cada trimestre, pleitear seu ressarcimento.

Ocorre que os §§ 10 e 11 do art. 3º supra foram revogados pela Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004 (publicada

nessa mesma data em Edição extra do Diário Oficial da União), in verbis:

Art.3º Os efeitos do disposto nos arts. 1º e 5º dar-se-ão a partir do quarto mês subsequente ao de publicação desta Medida Provisória.

Art. 4º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.

Art.5º Ficam revogados os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A partir de agosto de 2004 produziria efeitos, portanto, a revogação desses créditos presumidos da agroindústria.

Sobreveio a conversão dessa Medida Provisória na Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (Diário Oficial de 26/07/2004), reinstituindo os créditos presumidos da agroindústria com alterações, conforme arts. 8º e 15:

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.*

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

II - na data da publicação desta Lei, o disposto:

a) nos arts. 1º, 3º, 7º, 10, 11, 12 e 15 desta Lei;

(...)

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei.

Observe que a Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de **créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004**, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento. Importa notar que, quanto ao aproveitamento, essa Lei dispôs apenas sobre a possibilidade da pessoa jurídica, indicada no caput dos arts. 8º e 15, “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.”

De outro lado, a mesma Lei nº 10.925 manteve as revogações promovidas pela MP nº 183, verbis:

Art. 16. Ficam revogados:

I - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação da Medida Provisória nº 183, de 30 de abril de 2004:

a) os §§ 10 e 11 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e

b) os §§ 5º, 6º, 11 e 12 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003;

Assim, como os créditos previstos no art. 3º, §§ 10 e 11 da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, §§ 11 e 12 da Lei nº 10.833/2003 foram expressamente revogados pelo art. 16 da Lei nº 10.925/2004, não sendo mais apurados na forma do art. 3º daquelas leis, não há mais possibilidade de efetuar compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro em relação a aqueles créditos, por falta de previsão legal. Pelo mesmo motivo, não é possível a compensação e o ressarcimento em relação aos créditos estabelecidos pelos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004.

Em função da revogação promovida pela Medida Provisória nº 183 não ter produzido efeitos antes da reinstituição dos créditos presumidos da agroindústria pela Lei nº 10.925, pode-se concluir que o aproveitamento de tais créditos não sofreu solução de continuidade.

Deste modo, em que pese à reinstituição de créditos presumidos para a agroindústria pela Lei 10.925, não houve mudanças nas formas de aproveitamento para dedução, compensação e ressarcimento previstas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que contemplam apenas os créditos apurados “na forma do art. 3º e não esses “novos” créditos.

Com efeito, não é despiciendo reiterar que a compensação e o ressarcimento admitidos pelo art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º das mesmas Leis:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

[...];

*§ 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.*

[...]; (grifos acrescentados)

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

[...];

*§ 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.*

[...]; (grifos acrescentados)

Neste diapasão, a IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, dispõe seu art. 21, caput:

“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução

de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

Como se pode notar o legislador não fez tal alteração, nem previu na própria Lei nº 10.925/2004 outra forma de aproveitamento desse crédito presumido que não a dedução da própria contribuição devida em cada período. Portanto, desejou que apenas essa forma de aproveitamento fosse possível.

Por derradeiro, ao analisarmos o caput do art. 16, da Lei nº 11.116/2005, notamos que este dispositivo trata especificamente do saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, senão vejamos:

*“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:(grifo nosso)*

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.”

Noutro giro, não se pode perder de vista que a vedação do art. 8º, § 4º, da Lei nº 10.925, de 2004, constitui norma especial, porquanto se refere unicamente à situação específica ali descrita. Destarte, apenas excepciona, sem, contudo, conflitar com a norma geral do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite ao vendedor manter os créditos vinculados às operações de venda efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS, previsão esta genérica e atinente às operações em geral.

Observe-se, ainda, que a previsão contida no caput dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, admite que as pessoas jurídicas aludidas “poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP, devidas em cada período de apuração” o crédito presumido ali tratado. Neste passo, entendo que prevalecem as vedações contidas no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às situações específicas previstas naquele artigo.

Posteriormente, a Lei nº. 12058, de 13 de outubro de 2009 aduziu importantes modificações no tema, a saber:

Permitiu a compensação dos saldos dos créditos presumidos em discussão com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB;

Autorizou o ressarcimento em dinheiro destes mesmos créditos, sob a ressalva de que o pedido só poderia ser efetuado para créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do mês subsequente ao da publicação da lei. E o pedido referente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre 01/2009 e o mês de publicação da lei, a partir de 01/01/2010.

Por fim, a Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, ratificou os direitos concedidos pela Lei nº 12058/2009, no sentido de manter a permissão ao ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004.

Não se pode esquecer que o art. 106 do CTN autoriza a aplicação de lei nova a ato não definitivamente julgado, quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas para as seguintes conclusões:

*1 - A Lei nº 10.925/2004 instituiu novas hipóteses de **créditos presumidos com vigência a partir de 01/08/2004**, tanto nas especificidades de seu cálculo quanto na forma de seu aproveitamento;*

2 - A partir de agosto de 2004, a legislação deixa de possibilitar a compensação ou o ressarcimento de créditos presumidos de agroindústria de PIS/COFINS de operações de exportação, podendo apenas servir para abater o PIS/Cofins devido na sistemática da não-cumulatividade. Ou seja, o valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, somente pode ser utilizado para deduzir da contribuição para o PIS/Cofins apurado no regime de incidência não-cumulativa;

3 - A partir de 13/10/2009, a legislação retornou com a possibilidade de ressarcir ou compensar os créditos referentes à agroindústria.

Após esse singelo passeio pela legislação da não cumulatividade aplicada às agroindústrias, retornando ao caso em questão, conforme consta nos autos, a sociedade buscou compensar créditos presumidos de agroindústria da Cofins em operações de exportação com débitos de outros tributos.

*Partindo das premissas acima cravadas, não é necessário empreender qualquer esforço de interpretação para concluir que os créditos adquiridos de agroindústria são considerados créditos presumidos, podendo ser objeto de pedido de ressarcimento. Portanto o ressarcimento pretendido pelo contribuinte deve prosperar sendo imperiosa a reforma da **decisão proferida em primeira instância.***

Processo nº 10840.000920/2005-11
Acórdão n.º **3402-002.563**

S3-C4T2
Fl. 275

Assim sendo, tratando-se de ato ou fato não definitivamente julgado, em que se deixa de exigir do contribuinte uma omissão de não efetivar o ressarcimento ou compensação dos referidos créditos presumidos, deve ser aplicada a retroatividade benigna dos preceitos das Leis nºs 12.058/09, 12.350/10 e 12.421/11, na forma do art. 106, II, “b”, do CTN, passando a considerar os créditos presumidos como passíveis de ressarcimento ou compensação.

IV) Conclusão:

Assim, **voto por dar parcial provimento** ao recurso voluntário do contribuinte, nos termos das considerações efetuadas para cada tópico acima.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Jr. – Relator.