



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10940.900851/2012-30
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-008.463 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de maio de 2021
Recorrente INSOL INTERTRADING DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em decadência do direito da Administração Pública de examinar o crédito pleiteado pelo contribuinte ou em homologação tácita do pedido de ressarcimento, por ausência de previsão legal. Os prazos previstos no § 4º do art. 150 do CTN e no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, não são aplicáveis aos pedidos de ressarcimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. INSUMO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. OBRIGATORIEDADE.

Cumpridos os requisitos, as vendas de produtos agropecuários para as agroindústrias devem, obrigatoriamente, ser realizadas com a suspensão da incidência das Contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, o que veda o aproveitamento de crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. A falta de indicação dessa suspensão na nota fiscal de venda não faz com que incidam as Contribuições.

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. ARTS. 56-A E 56-B DA LEI N. 12.350, DE 2010.

O valor do crédito presumido apurado pela agroindústria somente pode ser deduzido da Contribuição devida em cada período de apuração, não podendo ser objeto de ressarcimento. O art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010, aplica-se apenas para os pedidos formulados a partir de 01/01/2011, no caso de créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, e para os pedidos formulados a partir de 01/01/2012, no caso de créditos apurados nos anos-calendários de 2009 e 2010. O art. 56-B da Lei nº 12.350, de 2010, aplica-se apenas aos créditos apurados a partir do início da sua vigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 374 a 397) interposto em 16/12/2020 contra decisão proferida no Acórdão 12-115.093 - 17ª Turma da DRJ/RJO, de 26/03/2020 (e-fls. 354 a 368), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Introdução

1. Trata o presente processo de apreciação de pedido de ressarcimento, relacionado no PER/Dcomp nº 36030.85107.180408.1.1.09-6157, transmitido em 18/04/2008, vinculado a crédito relativo à COFINS - Não Cumulativa - Exportação, atinente ao 2º Trim./2007, no valor de R\$ 562.300,21.

Do Procedimento Fiscal

2. O pedido de ressarcimento foi objeto de análise por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº MPF nº 2012-00198, com vistas à apuração dos créditos decorrentes da não cumulatividade do PIS e da COFINS, relativo a todo o AC-2007 e ao 1º, 2º e 3º trimestres de 2008.

3. O resultado da ação fiscal encontra-se detalhado no Termo de Verificação Fiscal, no qual o Auditor-Fiscal, em síntese, explica que:

"... através dos Termos de Intimação Fiscal nº 02, 03, 04, 05, 06 e 07, solicitando esclarecimentos e informações adicionais relativos à apuração dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS do 1º, 2º, 3º e 4º trimestre de 2007 e do 1º, 2º e 3º trimestre de 2008, com vistas à confirmar se os valores pleiteados estavam corretos ou não.

Cumpre-nos ressaltar que os resultados são demonstrados trimestralmente, haja vista a previsão legal de ser ressarcível apenas o saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano civil (conforme art. 50, § 2º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003).

Desse modo, efetuada a análise e tratamento dos dados e das informações apresentados, os seguintes resultados **relativos à base de cálculo dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS do 2º trimestre/2007**:

Insol - AC 2007: Valores da Base de Cálculo (BC) de créditos de PIS-COFINS conforme arquivo digital de notas fiscais apresentadas pelo contribuinte:

Descrição do item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
Despesas com Armazenagem e Fretes:	464.083,21	47.520,56	291.338,01	802.941,78
Devoluções de Compras:	164.246,11	863.520,46	333.424,33	1.361.190,90
Devoluções de Vendas:	274.727,25	226.046,49	115.688,75	616.462,49
Energia elétrica:	315.148,21	319.180,47	308.763,09	943.091,77
Insumos:	5.812.261,24	2.224.292,67	1.500.306,46	9.536.860,37
Insumos Agroindústria:	7.651.878,96	5.760.458,02	1.633.043,18	15.045.380,16
Outras Operações:	1.062,00	5.220,00	7.076,00	13.358,00
Bens para Revenda:	41.389,42	1.831.070,66	358.473,13	2.230.933,21
Serviços utilizados:	153.006,00	209.085,54	1.733,33	363.824,87
Encargos de Depreciação:	266.471,28	266.569,28	266.653,48	799.694,04
BC adotada pelo contribuinte:	15.144.273,68	11.752.964,15	4.816.499,76	31.713.737,59

Valores da BC Glosados:

Descrição do item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
Insumos Glosados (1):	5.268,30	0,00	5.089,80	10.358,10
Depreciação - Bens N P/P (2):	44.143,59	44.241,59	44.325,79	132.710,96
Depreciação - Bens "P/P" glosados (3):	1.329,58	1.329,58	1.329,58	3.988,73
Base de Cálculo (BC) Glosada:	50.741,46	45.571,16	50.745,17	147.057,79

Valores da BC Reclassificados (adicionados à BC dos créditos presumidos):

Descrição do item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
Insumos Reclassificados (4):	5.262.601,27	1.615.515,27	826.584,35	7.704.700,89
Base de Cálculo Reclassificada:	5.262.601,27	1.615.515,27	826.584,35	7.704.700,89

Valores da BC Recalculados (crédito presumido a 35% ao invés de 50%):

Descrição do item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
Insumos Agroind. Recalculados (5):	6.033.717,82	4.758.562,83	1.567.607,95	12.359.888,60
Base de Cálculo Recalculada:	6.033.717,82	4.758.562,83	1.567.607,95	12.359.888,60

Créditos de PIS e COFINS glosados por duplicidade de Notas Fiscais de aquisição de insumos:

Descrição do item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
PIS glosado por duplic.:	0,00	20,46	0,00	20,46
COFINS glosada por duplic.:	0,00	94,24	0,00	94,24

Insol - AC 2007: Valores da Base de Cálculo (BC) de créditos de PIS-COFINS aceitos pelo FISCO:

Descrição do item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
Despesas com Armazenagem e Fretes:	464.083,21	47.520,56	291.338,01	802.941,78
Devoluções de Compras:	164.246,11	863.520,46	333.424,33	1.361.190,90
Devoluções de Vendas:	274.727,25	226.046,49	115.688,75	616.462,49
Energia elétrica:	315.148,21	319.180,47	308.763,09	943.091,77
Insumos:	544.391,67	608.777,40	668.632,31	1.821.801,38
Insumos Agroindústria:	12.914.480,23	7.375.973,29	2.459.627,53	22.750.081,05
Outras Operações:	1.062,00	5.220,00	7.076,00	13.358,00
Bens para Revenda:	41.389,42	1.831.070,66	358.473,13	2.230.933,21
Serviços utilizados:	153.006,00	209.085,54	1.733,33	363.824,87
Encargos de Depreciação:	220.998,12	220.998,12	220.998,12	662.994,35
BC aceita pelo FISCO:	15.093.532,22	11.707.392,99	4.765.754,80	31.566.679,80

Os valores glosados, reclassificados ou recalculados referem-se a:

- Insumos Glosados (1)
- Depreciação — Bens N P/P (2)
- Depreciação — Bens P/P glosados (3)
- Insumos Reclassificados (4)
- Insumos Agroindustriais Recalculados (5)

- Duplicidade de notas fiscais

...

Em relação às receitas de exportação, elaboramos uma amostragem da relação de notas fiscais de exportação informadas pelo contribuinte ... Além disso, efetuamos consultas no próprio sistema SISCOMEX ... e novamente verificamos que as DDE's amostradas também estavam regulares.

Ainda em relação à apuração da receita de exportação para rateio dos créditos, ressaltamos que o cálculo de tal receita (de exportação) consideramos apenas as saídas efetuadas com os CFOPs 5.501 e 6.501, excluídos os produtos para os quais não há incidência das contribuições (caso do milho).

De posse das novas bases de cálculo de insumos, apuradas as receitas de exportação e no mercado interno, obtivemos os novos percentuais de rateio de créditos; a partir dos quais apuramos os novos valores de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS mensais vinculados às Receitas: Tributada no Mercado Interno (Rec. Trib. no MI), Não Tributada no Mercado Interno (Rec. no MI) e de Exportação (Rec. Export.).

Por fim, para a correta apuração dos saldos ressarcíveis de créditos da não cumulatividade PIS e da COFINS, utilizamos uma parte dos créditos apurados para desconto dos valores do PIS a pagar declaradas no DACON (conforme informado pelo contribuinte), descontando primeiramente os créditos (presumidos e básicos) vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno (visto que tais créditos não são ressarcíveis); e, se necessário, descontando os créditos vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno, até que não houvesse valor de PIS e da COFINS a pagar (ou seja, valor a pagar zero ou nulo). Tais cálculos estão demonstrados nas Tabelas dos Saldos de Créditos do PIS e da COFINS (anexas - em arquivo PDF).

Desse modo, os valores dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, referente 1º Trimestre/2007, deferidos por este FISCO são os abaixo mostrados:

Tipo de Crédito	Nº do PER	Valor solicitado (via PER – R\$)	Valor apurado (pelo FISCO – R\$)	Valor deferido (R\$)
PIS – MI	22146.64713	41.523,54	9.672,62	9.672,62
PIS – Exportação	28990.76549	122.078,34	46.388,10	46.388,10
PIS – Exportação	20180.82959	18.175,57	0,00	0,00
COFINS – MI	36480.04825	191.259,90	44.552,68	44.552,68
COFINS – Exportação	36030.85107	562.300,21	213.666,40	213.666,40
COFINS – Exportação	26518.51389	83.717,80	0,00	0,00

Do Despacho Decisório

4. O Termo de Verificação Fiscal serviu de fundamentação para o Despacho Decisório – DD, emitido eletronicamente em 12/02/2016 (fl. 145); e neste a Autoridade Tributária reconhece PARCIALMENTE (no valor de R\$ 213.666,40) o direito creditório pretendido e informa o seguinte:

2 - IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO	TIPO DE CRÉDITO	Nº PROCESSO DE CRÉDITO
36030.85107.180408.1.1.09-6157	2º Trimestre de 2007	COFINS - Exportação	10940.900851/2012-30

3 - FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: COFINS Não Cumulativa - Exportação Valor do Pedido de Ressarcimento: R\$ 562.300,21 Em cumprimento à Sentença proferida no Mandado de Segurança nº 5046972-18.2015.4.04.7000/PR, com base na Informação Fiscal, Termo de Verificação Fiscal e Planilhas de Cálculo anexas, que aprovo, e integram este Despacho Decisório, foram analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, constatando-se que há direito PARCIAL ao crédito pleiteado. Diante do exposto, DECIDO: a) RECONHECER O DIREITO CREDITÓRIO da interessada no valor de R\$ 213.666,40. b) DEFERIR EM PARTE o Pedido de Ressarcimento apresentado no PER: 36030.85107.180408.1.1.09-6157.

Da Manifestação de Inconformidade

5. Cientificada pessoalmente do Despacho Decisório em 17/02/2016, a Contribuinte ingressou, em 17/03/2016, com a Manifestação de Inconformidade de fls. 239/264, na qual alega, em síntese, que:

(fl. 240)

“... é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo do Agronegócio, com industrialização de sementes em grãos (especialmente soja e milho), e atividades afins; sendo tributada pelo lucro real para fins de IRPJ e CSLL.

...

Nos termos do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, para a apuração final do PIS e da COFINS devidos a cada período, a Requerente pode descontar créditos decorrentes de custos com aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na realização do seu objeto social.

Ocorre que, tendo em vista que grande parte das vendas realizadas pela Requerente está sujeita à alíquota zero do PIS e da COFINS (art. 1º da Lei 10.925/2004) ou é exportada (imunidade - Art. 149, § 2º, I, CRFB), regularmente há o acúmulo dos créditos decorrentes da sistemática da não cumulatividade.

...

(fl. 242)

Além dos referidos créditos de PIS e COFINS, o legislador ordinário instituiu, por meio da Lei nº 10.925/2004, o crédito presumido de PIS e COFINS, decorrente da aquisição de insumos de pessoas físicas e que não estão obrigadas ao recolhimento do PIS e da COFINS.

Dessa forma, em 18.04.2008, a ora Requerente transmitiu o PER/DCOMP nº 6030.85107.180408.1.1.09-6157 (Doc. 04), por meio do qual pleiteou o ressarcimento de crédito de PIS não cumulativo (vinculado à exportação) apurado no 2º trimestre de 2007, no valor de R\$ 562.300,21 (quinhentos e sessenta e dois mil e trezentos reais e vinte e um centavos).

...

(fl. 243)

Contudo, foi indeferido parcialmente o pedido de ressarcimento do crédito, sob o argumento de que a Requerente não teria direito à integralidade do crédito pleiteado.

Ocorre que o **reconhecimento parcial do crédito pleiteado decorreu, principalmente, da incorreta reclassificação dos insumos (de normais para a agroindústria)** adquiridos pela Recorrente no ano calendário de 2007 e no 1º, 2º e 3º trimestre de 2008, realizada pelo Ilmo. Auditor da Receita Federal do Brasil, após a conclusão do Procedimento Fiscal nº 2012-00198, e não pela sua ilegalidade ou inexistência.

...

(fl. 246)

... a Requerente apura, mensalmente, créditos básicos (decorrentes dos insumos adquiridos em vendas tributadas) e créditos presumidos (decorrentes da aquisição de insumos não tributados).

A Receita Federal do Brasil, por meio da IN nº 660/06, regulamentou o crédito presumido decorrente da aquisição de insumos agrícolas, determinando, ainda, as exigências que devem ser observadas pelas pessoas jurídicas que não estão obrigadas ao recolhimento do PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas desses produtos.

Dentre elas, cumpre destacar o art. 2º, § 2º da referida IN, que determina que "as notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

Veja-se que tal exigência se justifica pelo fato de que as aquisições de insumos quando realizadas com pessoas jurídicas, em princípio, dariam direito ao crédito integral de PIS e COFINS previsto no art. 3º das Leis nº 10.67/2002 e 10.833/2003 (sistemática não cumulativa). Somente com a informação acerca da incidência ou não do tributo, é possível que o adquirente do insumo tenha ciência da forma de tributação e determine qual crédito fará jus (presumido ou normal).

Nesse sentido, as aquisições de soja in natura, trigo e milho realizadas com cerealistas, cujas notas fiscais, por determinação legal, devem aduzir expressamente a suspensão das contribuições sociais em questão, possibilitam a apropriação do crédito presumido, previsto na Lei nº 10.925/2004. Assim, no caso presente, quando a Requerente adquire soja in natura, milho e trigo de pessoas jurídicas (cerealistas e vendedores) e nas notas há a informação de que a venda foi feita com suspensão das contribuições ao PIS e à COFINS, a Requerente se apropria do crédito presumido.

(fl. 247)

Todavia, inexistindo a informação de que os tributos encontram-se suspensos, resta à Requerente dar o tratamento previsto em lei: aquisição de insumos, de pessoas jurídicas contribuintes do PIS/COFINS, no caso, meros revendedores/comerciantes.

Desta forma, inexistindo nas notas fiscais o elemento diferenciador entre cerealistas e comerciantes, devem ser mantidos hígidos os créditos apurados, nos moldes do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Menciona-se ainda que, conservadoramente, já tomava o crédito presumido quando verificava que continha na razão social da sua fornecedora que se tratava de "Cooperativa", "Cerealista", "Produtora Agropecuária", etc., independentemente de ter ou não na Nota Fiscal a informação de que se tratava de venda efetuada com suspensão do PIS/PASEP e da COFINS. Porém, quando

nem isso ocorria (nem na Nota Fiscal e nem na razão social era possível verificara suspensão) o crédito era tomado pela alíquota integral.

...

(fl. 249)

Por fim, ressalta-se que o Fisco, quando efetuou as glosas antes mencionadas, já se encontrava impossibilitado de o fazer, posto que os créditos foram pleiteados a mais de 5 (cinco) anos (§ 5º do art. 74 da Lei 9.430/96 c/c art. 150, § 4º do CTN). Como sabido, ultrapassado esse prazo, o Fisco não pode questionar mais a legalidade do crédito pleiteado pelo contribuinte, sob pena de violação ao direito adquirido, segurança jurídica e isonomia.

...

Ad argumentandum, caso não se reconheça o equívoco cometido pelo Ilmo. Auditor da Receita Federal do Brasil ao reclassificar parte dos insumos adquiridos pela Requerente deve-se, ao menos, ser efetuado o rateio dos créditos presumidos de PIS e COFINS apurados pelo Fisco de forma proporcional às receitas auferidas pela Requerente.

Conforme se verifica nas planilhas que acompanham o despacho decisório, denominadas "Tabela de Reconstituição dos Saldos de Créditos da COFINS" e "Tabela de Reconstituição dos Saldos de Crédito do PIS", o Ilmo. Auditor da Receita Federal do Brasil, ao refazer a apuração dos créditos de PIS e COFINS da Requerente relativos aos anos calendários de 2007 e 2008 (1º, 2º e 3º trimestres) vinculou os créditos presumidos (decorrentes da reclassificação dos insumos) tão somente às receitas de vendas "tributadas no mercado interno".

Assim, utilizou os referidos créditos para deduzir as contribuições devidas no período, conforme se verifica no trecho retirado do Termo de Verificação Fiscal:

“Por fim, para a correta apuração dos saldos ressarcíveis de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, utilizamos uma parte dos créditos apurados para desconto dos valores do PIS e da COFINS a pagar declaradas no DACON (conforme informado pelo contribuinte), descontando primeiramente os créditos (presumidos e básicos) vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno (visto que tais créditos não são ressarcíveis); e, se necessário, descontando os créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno, até que não houvesse valor de PIS e da COFINS a pagar no mês (ou seja, valor a pagar zero ou nulo). Tais cálculos estão demonstrados nas Tabelas de Reconstituição dos Saldos de Créditos do PIS e da COFINS (anexas - em arquivo PDF).”

5.1. Ao final, requer a reforma do Despacho Decisório com efeito de ser deferido o ressarcimento do valor integral pedido no PER; subsidiariamente requer a correção dos cálculos com o devido rateio dos créditos reclassificados.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 12-115.093 - 17ª Turma da DRJ/RJO, resultou em uma decisão de improcedência da Manifestação de Inconformidade, ancorando-se nos seguintes fundamentos: (a) que o que se verifica na legislação que rege a restituição/ressarcimento e a compensação é tão somente a existência de prazo legal para a homologação da compensação declarada (DComp), conforme dispõe o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; (b) que o exame da legitimidade de créditos não tem prazo legalmente definido, de tal forma que não decai o direito do Fisco examinar toda documentação afeta ao

crédito pretendido; (c) que não cabe aplicar ao pedido de restituição/ressarcimento, por analogia, a homologação tácita prevista para a declaração de compensação, uma vez que a compensação se viabiliza por meio de um regime declaratório, enquanto que a restituição se viabiliza por meio de um regime de requerimento; (d) que os créditos presumidos, apurados pela autoridade administrativa em substituição aos créditos integrais das aquisições de cooperativas de produção, foram utilizados no cálculo fiscal apenas na forma de dedução dos valores devidos de PIS e de Cofins em cada período de apuração analisado; (e) que a Lei nº 10.925, de 2004, limitou a possibilidade de utilização do crédito presumido ao dispor no caput do art. 8º apenas sobre a possibilidade de a pessoa jurídica deduzir esse crédito da COFINS devida em cada período de apuração; (f) que a IN 660, de 2006, expressamente veda a utilização do crédito presumido para fins de compensação ou de ressarcimento; (g) que a vedação do uso do crédito presumido foi corroborada pelo ADI SRF nº 15, de 2005; (h) que a limitação à utilização do crédito presumido, conforme explicitado no Termo de Verificação Fiscal, deve ser mantida também em razão da interpretação literal determinada pelo art. 111 do CTN; (i) que a defesa apresentada pela ora recorrente é genérica acerca da errônea reclassificação de certos insumos, sem demonstrar a incorreção alegada; (j) que o próprio contribuinte reconheceu que determinados bens e benfeitorias não estavam vinculados ao processo produtivo, de tal forma que não há reparo a ser feito nas glosas relativas aos encargos de depreciação a eles relacionados; (k) que a defesa trata o assunto de forma genérica e não traz qualquer documento e/ou fato que demonstre como que determinados bens, informados como vinculados ao processo produtivo, de fato a eles se relacionam, devendo, por isso, ser mantida a glosa promovida em relação aos encargos de depreciação a eles relacionadas; (l) que a peça de defesa não questiona o recálculo do crédito presumido feito pela fiscalização, com a aplicação da alíquota de 35% no lugar da alíquota de 50%, o que consolida o crédito decorrente da glosa promovida; (m) que na peça de defesa não há qualquer controvérsia sobre a glosa pelo uso de notas fiscais em duplicidade; (n) que a responsabilidade para cadastrar e conhecer os fornecedores é da ora recorrente; e (o) que a fiscalização já promoveu o rateio dos créditos de forma proporcional entre as “receitas tributadas no mercado interno”, as “receitas não tributadas no mercado interno” e as “receitas de exportação”.

Cientificada da decisão da DRJ em 19/11/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 371), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 16/12/2020 (e-fls. 374 a 397), argumentando, em síntese, que: (a) estava decaído o direito do Fisco de efetuar as glosas relativas ao crédito tomado pela recorrente; (b) o crédito presumido não é incentivo fiscal, não se tratando, portanto, de hipótese de aplicação do art. 111 do CTN; (c) o crédito presumido visa, tão somente, dar cumprimento à não-cumulatividade do § 12 do art. 195 da Constituição Federal; (d) somente com a informação acerca da incidência ou não do tributo (na NF) é possível que o adquirente do insumo tenha ciência da forma de tributação e determine qual crédito fará jus (presumido ou normal); (e) a legislação não a obriga a ter conhecimento da situação fiscal e das informações para enquadramento de seus fornecedores na IN SRF nº 660, de 2006, o que seria impossível; (f) havia refutado os fatos equivocados narrados no Termo de Verificação Fiscal e que são objeto da insurgência em sua defesa, ao contrário do alegado pela DRJ; (g) infere-se dos DICON que já havia sido calculado o crédito presumido relativo à aquisição de soja à alíquota de 35%, não correspondendo à verdade o recálculo do crédito presumido feito durante a fiscalização; (h) faz jus ao ressarcimento de créditos presumidos, nos termos do art. 56-B da Lei nº 12.350, de 2010; (i) está equivocado o entendimento da autoridade fiscalizadora, na medida em que reclassifica créditos passíveis de ressarcimento mas não os utiliza para quitar por meio de compensação os débitos declarados nas DCOMP; (j) inexistido nas notas fiscais o elemento

diferenciador entre cerealistas e comerciantes, devem ser mantidos hígidos os créditos apurados nos moldes dos arts. 3º das Leis nºs. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003; (k) na época dos fatos não era obrigatória a suspensão das Contribuições na venda de insumos para a recorrente, não podendo ser aplicado, retroativamente, o disposto no art. 4º da IN SRF nº 660, 2006, com a redação dada pela IN RFB nº 977, de 2009; (l) deve ao menos ser efetuado o rateio dos créditos presumidos apurados pela fiscalização de forma proporcional às receitas auferidas, caso seja mantido o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Dos limites da lide

Antes de adentrarmos na análise das razões recursais trazidas pela recorrente, é importante que examinemos os procedimentos adotados pela fiscalização, descritos no Termo de Verificação Fiscal – 2º Trim./2007 (e-fls. 106 a 110), bem como identifiquemos as conclusões, que daí advieram, que foram objeto de manifestações contrárias promovidas pela recorrente, especialmente em sede de Recurso Voluntário. Feito isso, teremos delimitado o escopo da lide.

Conforme se depreende da leitura do relatório fiscal, a ora recorrente foi intimada a apresentar, relativamente ao período fiscalizado (1º trimestre de 2007 ao 3º trimestre de 2008), **TODAS** as notas fiscais de entrada que geraram crédito da Contribuição para o PIS e da COFINS, **TODAS** as notas fiscais de saída dos produtos vendidos e a relação de **TODOS** os DDE referentes às exportações diretas e indiretas realizadas no período, além de alguns esclarecimentos e informações adicionais.

Com base nas notas fiscais de entrada apresentadas, a fiscalização elaborou a planilha das e-fls. 111 a 113, que mostra, de forma detalhada, os valores da base de cálculo dos créditos pleiteados pela ora recorrente no ano de 2007, e que, para o segundo trimestre de 2007, foram assim resumidos na planilha apresentada na e-fl. 107:

Insol - AC 2007: Valores da Base de Cálculo (BC) de créditos de PIS-COFINS conforme arquivo digital de notas fiscais apresentadas pelo contribuinte:

Descrição do Item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
Despesas com Armazenagem e Fretes:	464.083,21	47.520,56	291.338,01	802.941,78
Devoluções de Compras:	164.246,11	863.520,46	333.424,33	1.361.190,90
Devoluções de Vendas:	274.727,25	226.046,49	115.688,75	616.462,49
Energia elétrica:	315.148,21	319.180,47	308.763,09	943.091,77
Insumos:	5.812.261,24	2.224.292,67	1.500.306,46	9.536.860,37
Insumos Agroindústria:	7.651.878,96	5.760.458,02	1.633.043,18	15.045.380,16
Outras Operações:	1.062,00	5.220,00	7.076,00	13.358,00
Bens para Revenda:	41.389,42	1.831.070,66	358.473,13	2.230.933,21
Serviços utilizados:	153.006,00	209.085,54	1.733,33	363.824,87
Encargos de Depreciação:	266.471,28	266.569,28	266.653,48	799.694,04
BC adotada pelo contribuinte:	15.144.273,68	11.752.964,15	4.816.499,76	31.713.737,59

Destaca-se que **não há qualquer manifestação contrária da recorrente quanto aos dados apresentados nessa planilha**, de tal forma que sobre eles não se instaurou qualquer lide. Por essa razão, os tomaremos como verdadeiros para fins de análise do crédito em discussão.

Após a realização de auditoria sobre esses dados, a fiscalização decidiu excluir dessa base de cálculo: (a) os valores das aquisições de insumos não sujeitos ao pagamento das Contribuições (planilha na e-fl. 114); (b) os valores relativos aos encargos de depreciação de bens e de benfeitorias para os quais o próprio contribuinte informou não se relacionarem com o respectivo processo produtivo (planilha nas e-fls. 121 a 124); (c) os valores relativos aos encargos de depreciação de bens e de benfeitorias que, apesar de o contribuinte ter informado o contrário, entendeu (a fiscalização) não se relacionarem com o processo produtivo (planilha na e-fl. 120); e (d) os valores relativos a notas fiscais contabilizadas em duplicidade (planilha na e-fl. 125). O resumo dessas glosas foi apresentado na e-fl. 107:

Valores da BC Glosados:

Descrição do Item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
Insumos Glosados (1):	5.268,30	0,00	5.089,80	10.358,10
Depreciação - Bens N P/P (2):	44.143,59	44.241,59	44.325,79	132.710,96
Depreciação - Bens "P/P" glosados (3):	1.329,58	1.329,58	1.329,58	3.988,73
Base de Cálculo (BC) Glosada:	50.741,46	45.571,16	50.745,17	147.057,79

Créditos de PIS e COFINS glosados por duplicidade de Notas Fiscais de aquisição de insumos:

Descrição do Item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
PIS glosado por duplic.:	0,00	20,46	0,00	20,46
COFINS glosada por duplic.:	0,00	94,24	0,00	94,24

Aqui também cabe destacar que **a recorrente não questionou**, nem na Manifestação de Inconformidade e nem no Recurso Voluntário, **as razões que levaram a fiscalização a promover essas glosas**, cuja discussão está inserida apenas na questão preliminar da decadência suscitada. Portanto, não há lide instaurada quanto ao mérito dessas glosas.

A fiscalização entendeu ainda que alguns insumos utilizados pela recorrente não permitiriam o aproveitamento integral do crédito, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, mas tão somente o aproveitamento do crédito presumido no percentual de 35%, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, tendo em vista que as aquisições deveriam ter ocorrido, obrigatoriamente, com a suspensão da incidência das Contribuições. **Esse é o ponto central da lide instaurada**, exaustivamente atacado pela recorrente.

Valores da BC Reclassificados (adicionados à BC dos créditos presumidos):

Descrição do Item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
Insumos Reclassificados (4):	5.262.601,27	1.615.515,27	826.584,35	7.704.700,89
Base de Cálculo Reclassificada:	5.262.601,27	1.615.515,27	826.584,35	7.704.700,89

Por fim, a fiscalização identificou que a ora recorrente apurou o crédito presumido se utilizando da alíquota de 50% para a soja e derivados, ao invés de se utilizar da alíquota de presunção de 35%, tendo recalculado o crédito sobre o seguinte montante:

Valores da BC Recalculados (crédito presumido a 35% ao invés de 50%):

Descrição do Item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
Insumos Agroind. Recalculados (5):	6.033.717,82	4.758.562,83	1.567.607,95	12.359.888,60
Base de Cálculo Recalculada:	6.033.717,82	4.758.562,83	1.567.607,95	12.359.888,60

Quanto a esse ponto, a recorrente tem afirmado desde a Manifestação de Inconformidade que não procede o recálculo feito pela fiscalização, uma vez que já tinha se utilizado da alíquota de 35%. Como se percebe, **não há divergência no que diz respeito à alíquota aplicável, mas sim no que diz respeito ao resultado do cálculo do crédito presumido.**

Fazendo os ajustes que entendeu necessários na planilha que mostra os valores da base de cálculo dos créditos pleiteados pela ora recorrente (apresentada na e-fl. 107), a fiscalização apresentou na e-fl. 108 uma planilha ajustada, que traz os valores da base de cálculo dos créditos a que a recorrente teria direito:

Insol - AC 2007: Valores da Base de Cálculo (BC) de créditos de PIS-COFINS aceitos pelo FISCO:

Descrição do Item do DACON:	2º trim/2007			TOTAL:
	abr	mai	jun	
Despesas com Armazenagem e Fretes:	464.083,21	47.520,56	291.338,01	802.941,78
Devoluções de Compras:	164.246,11	863.520,46	333.424,33	1.361.190,90
Devoluções de Vendas:	274.727,25	226.046,49	115.688,75	616.462,49
Energia elétrica:	315.148,21	319.180,47	308.763,09	943.091,77
Insumos:	544.391,67	608.777,40	668.632,31	1.821.801,38
Insumos Agroindústria:	12.914.480,23	7.375.973,29	2.459.627,53	22.750.081,05
Outras Operações:	1.062,00	5.220,00	7.076,00	13.358,00
Bens para Revenda:	41.389,42	1.831.070,66	358.473,13	2.230.933,21
Serviços utilizados:	153.006,00	209.085,54	1.733,33	363.824,87
Encargos de Depreciação:	220.998,12	220.998,12	220.998,12	662.994,35
BC aceita pelo FISCO:	15.093.532,22	11.707.392,99	4.765.754,60	31.566.679,80

Estabelecida a base de cálculo dos créditos aproveitáveis, a fiscalização tratou de apurar a participação no faturamento da empresa das receitas obtidas no mercado interno (tributadas e não tributadas) e no mercado externo (receitas de exportação), objetivando, com isso, a determinação do percentual de rateio dos créditos nessas rubricas (ver planilha na e-fl. 126) e, por consequência o cálculo dos novos valores dos créditos da não cumulatividade das Contribuições (ver planilha na e-fl. 132 referente aos créditos da COFINS para o segundo trimestre de 2007).

Em relação a esse rateio, a recorrente reclama que os insumos reclassificados (de crédito integral para crédito presumido) foram todos vinculados às receitas de venda tributadas no mercado interno, não obstante eles estarem, antes da reclassificação, vinculados às receitas de venda no mercado interno (tributadas e não tributadas) e de exportação.

Essa discussão está relacionada com a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido, apurado nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, para fins de compensação ou de ressarcimento, matéria também combatida na Manifestação de Inconformidade e no Recurso Voluntário apresentados.

Temos, portanto, uma lide instaurada sobre o rateio (ou sobre a falta de rateio) dos créditos presumidos e sobre a possibilidade de ressarcimento ou de compensação do crédito presumido.

Como resultado dos ajustes feitos pela fiscalização, do crédito de R\$ 562.300,21 solicitado por meio do PER 36030.85107.180408.1.1.09-6157, relativo à COFINS não-cumulativa – Exportação do segundo trimestre de 2007, foi reconhecido apenas o montante de R\$ 213.666,40.

Feita essa breve introdução, podemos agora passar à análise das razões recursais, que, conforme já vimos, estão limitadas, preliminarmente, à questão decadencial e, no mérito, à reclassificação dos insumos, ao resultado do cálculo do crédito presumido e ao rateio dos créditos presumidos, que envolve também a discussão sobre a possibilidade de ressarcimento ou de compensação do crédito presumido.

Da preliminar de decadência

A recorrente alega, preliminarmente, que teria decaído o direito do Fisco de efetuar glosas no crédito pleiteado, tendo em vista terem se passado mais de cinco anos da data da solicitação.

Invoca, em sua defesa, o § 4º do art. 150 do CTN, dizendo ser plenamente aplicável ao caso.

Apregoa que tanto os débitos quanto os créditos das Contribuições estão sujeitos ao mesmo regramento.

Cita o princípio da simetria, entendendo que “o que é aplicado pela Fazenda Pública, se inexistir lei dispondo em sentido contrário, deve ser aplicado ao contribuinte”.

Conclui dizendo que, ultrapassado o prazo de cinco anos, “o Fisco não pode questionar mais a legalidade do crédito pleiteado pelo contribuinte, sob pena de violação ao direito adquirido, segurança jurídica e isonomia”.

Sem razão a recorrente.

O art. 150 do CTN, trazido à balha pela recorrente, trata de lançamento por homologação, que em nada se assemelha a um pedido de ressarcimento, cujo disciplinamento pode ser encontrado nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

E ali, ou em qualquer outro lugar, não encontraremos previsão que leve ao entendimento de que o pedido de ressarcimento, que lançamento não é, será tacitamente homologado em face de eventual demora em sua análise, diferentemente do que ocorre em relação à declaração de compensação, instituto diverso que possui previsão expressa no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Aliás, a homologação da compensação no prazo de cinco anos, prevista no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, encontra sintonia com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que a declaração de compensação nada mais é do que um lançamento por homologação, onde o sujeito passivo apura o tributo devido, apresenta a declaração e realiza o pagamento por meio de um crédito que possui junto ao ente tributante.

Dessa forma, na falta de previsão legal, inaplicável qualquer analogia que pretenda limitar a apreciação de um pedido de ressarcimento a um prazo de cinco anos.

É nesse sentido que tem decidido este Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/1999 a 30/06/2000

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do Pedido de Restituição no prazo de 5 anos. O artigo 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não podendo ser aplicável por analogia para a apreciação de pedido de restituição ou ressarcimento por ausência de semelhança entre os institutos.

(Acórdão 3201-007.028, de 29/07/2020 – Processo nº 10980.005204/2004-36 – Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CâMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (IOF)

Período de apuração: 01/04/1990 a 30/04/1990

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. NÃO APLICÁVEL.

A figura da homologação por decurso de prazo somente se aplica às compensações veiculadas em Declarações de Compensação ou em Pedidos de Compensação nelas convertidos. Não há que se falar em homologação tácita na hipótese de pedido de restituição.

(Acórdão 3201-007.577, de 19/11/2020 – Processo nº 13804.000122/98-89 – Relatora: Mara Cristina Sifuentes)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Nos pedidos de ressarcimento ou restituição é poder-dever da autoridade administrativa a apuração da certeza e da liquidez do crédito pleiteado e esta análise compreende o cotejo de débitos e créditos do sujeito passivo, a fim de se aferir a existência e a extensão do crédito invocado. Este procedimento não se confunde com aquele de constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, não havendo que se falar em prazo decadencial.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme legislação vigente a homologação tácita somente se aplica ao pedido de compensação e não ao pedido de restituição.

(Acórdão 3302-009.820, de 22/10/2020 – Processo nº 10835.720513/2011-32 – Relator: Gilson Macedo Rosenberg Filho)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. NÃO OCORRÊNCIA DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

As regras de limitação temporal para a efetivação do lançamento tributário (Art. 150, par. 4º e Art. 173, ambos do CTN), não se aplicam à análise fazendária a respeito da liquidez e certeza do crédito tributário pretendido em pedido de ressarcimento.

(Acórdão 3302-009.809, de 22/10/2020 – Processo nº 13839.900467/2011-10 – Relator: Raphael Madeira Abad)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/06/2000

RESTITUIÇÃO. RESSARCIMENTO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA. ART. 24 DA LEI N. 11.457/2007. PRAZO.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de ressarcimento ou restituição no prazo de 5 anos.

O artigo 74, §5º da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não podendo ser aplicável por analogia para a apreciação de pedido de restituição ou ressarcimento por ausência de semelhança entre os institutos.

Não obstante a Administração Tributária tenha ultrapassado o prazo previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 para conclusão do processo administrativo, não há qualquer amparo legal ou judicial para o deferimento automático de pleito de restituição.

(Acórdão 3402-007.317, de 17/02/2020 – Processo nº 10980.005945/2004-17 – Relatora: Maria Aparecida Martins de Paula)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em homologação tácita no que se refere a pedidos de ressarcimento por ausência de previsão legal. O prazo estipulado no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 para a homologação tácita da declaração de compensação não é aplicável aos pedidos de ressarcimento ou restituição.

(Acórdão 3001-001.599, de 10/11/2020 – Processo nº 15868.720047/2013-93 – Relator: Luis Felipe de Barros Reche)

Diante do exposto, rejeito a preliminar de decadência trazida pela recorrente.

Da reclassificação dos insumos

A recorrente contesta, de forma veemente, a reclassificação de parte dos créditos relativos a insumos promovida pela fiscalização (de créditos básicos para créditos presumidos), argumentando que, ao contrário do que sustenta a autoridade fiscal, as aquisições se deram com a incidência das Contribuições.

Defende que “o crédito presumido não é um incentivo fiscal, mas uma maneira encontrada pelo legislador ordinário para cumprir a determinação constitucional da não-cumulatividade do art. 195, §12, CF”, não se tratando, portanto, “de hipótese de aplicação do art. 111, CTN” (interpretação literal).

Traz à balha o § 2º do art. 2º da IN SRF nº 660, de 2006, que determina que, “nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, com especificação do dispositivo legal correspondente”, para concluir que “somente com a informação acerca da incidência ou não do tributo, é possível que o adquirente do insumo tenha ciência da forma de tributação e determine qual crédito fará jus (presumido ou normal)”.

Afirma que se apropria de crédito presumido quando há informação na nota fiscal de que a venda foi feita com suspensão das Contribuições e se apropria de crédito básico, previsto no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, quando inexistente tal informação.

Questiona qual seria o motivo “para a edição, em 09 de outubro de 2013, da Lei nº 12.865 que, justamente, determina que toda a receita de venda de soja tem a incidência de PIS e COFINS suspensa”, se em 2007 a todas as vendas de insumos se aplicava a suspensão.

Traz acórdão deste Conselho (3302-005.097) onde se entendeu que a suspensão das Contribuições dependeria do requisito previsto no § 2º do art. 2º da IN SRF nº 660, de 2006.

Argumenta “que, no período em questão (2007), ainda não era vigente o disposto na IN RFB nº 977/2009 que alterou a previsão do art. 4º da IN SRF 660/2006 e passou a obrigar a aplicação da suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) para empresas que apurem o IRPJ no lucro real e/ou exerçam atividades agroindustriais”.

Diz que essa alteração não trata de matéria interpretativa e que, por isso, não poderia ter sido aplicada de forma retroativa.

Não obstante os argumentos trazidos pela recorrente, é preciso destacar que eles se limitam a atacar apenas uma das motivações da fiscalização para a reclassificação dos créditos, qual seja, de “que nas vendas de milho, trigo e soja à pessoa jurídica que, cumulativamente: apure o imposto de renda com base no lucro real; exerça atividade agroindustrial e utilize tais produtos como insumo na fabricação de produtos dos capítulos 08 a 12, 15 e 23 da NCM, a suspensão da incidência das contribuições (para o PIS e COFINS) é obrigatória, nos termos do art. 4º da IN SRF nº 660/2006 (com redação dada pela IN RFB nº 977/2009, a qual conferiu caráter interpretativo a tal disposição, nos termos do seu art. 22)”, não havendo qualquer manifestação contrária à conclusão a que chegou a fiscalização de “que tanto o trigo como o milho e seus derivados são tributados à alíquota 0% desde 26/07/2004 (por força do art. 1º da Lei nº 10.925/04), de modo que sua aquisição nunca poderia compor a base de cálculo de crédito “integral” (vez que produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição não dão direito a crédito – conforme art. 3º, § 2º, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, § 2º, da Lei 10.833/2003)”.

E na parte atacada, a razão não assiste a recorrente.

Em primeiro lugar, ao contrário do que sustenta a recorrente, o crédito presumido da COFINS, segundo o REsp 1.437.568/SC, é sim um benefício fiscal, o que exige uma interpretação restritiva (ou literal) dos dispositivos que regulam a matéria:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. ARTS. 97, VI, 99 e 111, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N. 282/STF. CREDITAMENTO SIMULTÂNEO DO CRÉDITO ORDINÁRIO PREVISTO NO ART. 3º, CAPUT, DAS LEIS NN. 10.637/2002 E 10.833/2003 E DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004 POR UMA MESMA AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS E INÍCIO DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO AMBOS COM EFEITOS A PARTIR DE 1º/8/2004. INTERPRETAÇÃO DO ART. 17, III, DA LEI Nº 10.925/2004. LEGALIDADE DO ART. 5º DA IN SRF N. 636/2006. ILEGALIDADE DO ART. 11, I, DA IN SRF N. 660/2006 QUE FIXOU A DATA EM 4/4/2006.

...

3. O crédito presumido, que corresponde a um percentual do crédito ordinário, trata de benefício fiscal que traduz verdadeira ficção jurídica, daí a denominação "presumido", pois concedido justamente nas hipóteses previstas no art. 3º, §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde não é possível dedução de crédito ordinário pela sistemática não cumulativa, v.g., nas aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física (caput do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004) e aquisições de insumos de pessoas jurídicas em relação às quais a lei suspendeu o pagamento das referidas contribuições (§ 1º do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004).

4. O crédito presumido é benefício fiscal cujo objetivo é aliviar a cumulatividade nas situações onde não foi possível eliminá-la pela concessão do crédito ordinário. Desse modo, salvo disposição legal expressa, uma mesma aquisição não pode gerar dois creditamentos simultâneos para o mesmo tributo a título de crédito presumido e crédito ordinário, sob pena de ser concedida desoneração para além da não-cumulatividade própria dos tributos em exame.

Em segundo lugar, a fiscalização tem razão ao afirmar que, uma vez preenchidos os requisitos (observe-se que a recorrente, em nenhum momento, contestou a afirmação feita pela fiscalização de que ela “preencheu totalmente tais requisitos nos AC 2007 e 2008”), as vendas de produtos agropecuários para as agroindústrias devem, obrigatoriamente, ser realizadas com a suspensão das Contribuições, o que veda o aproveitamento de crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

É essa a interpretação (literal) que se tira do caput do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, que dispõe, de forma taxativa, que “a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa**” nos casos de venda listados em seus incisos.

Além disso, a Instrução Normativa nº 660, de 2006, cumprindo o disposto no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004¹, estabeleceu os termos e condições a serem observados para a suspensão da incidência das Contribuições, exigindo, entre outros, a adoção de alguns procedimentos pelas partes contratantes:

¹ Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

...

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo **as pessoas jurídicas vendedoras** relacionadas nos incisos I a III do caput do art. 3º **deverão exigir**, e **as pessoas jurídicas adquirentes deverão fornecer**:

I - a Declaração do Anexo I, no caso do adquirente que apure o imposto de renda com base no lucro real; ou

II - a Declaração do Anexo II, nos demais casos.

§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º mesmo no caso em que a pessoa jurídica adquirente não exerça atividade agroindustrial.

Tivessem sido observadas essas obrigações nas operações discutidas no presente processo, teria constado nas notas fiscais a observação relativa à suspensão da incidência das Contribuições.

Dessa forma, não é aceitável que a recorrente tenha se omitido em relação a essas obrigações e queira afastar, sob o argumento de que não consta nas notas fiscais a indicação de que a venda foi efetuada com a suspensão das Contribuições, o que está expressamente disposto em lei.

Quanto ao questionamento feito pela recorrente de qual seria o motivo “para a edição, em 09 de outubro de 2013, da Lei nº 12.865 que, justamente, determina que toda a receita de venda de soja tem a incidência de PIS e COFINS suspensa”, se em 2007 a todas as vendas de insumos se aplicava a suspensão, parece ter havido uma incompreensão do que foi dito pela fiscalização.

Em nenhum momento a fiscalização afirmou que a suspensão da incidência das Contribuições alcançava todas as vendas de insumos. O que foi dito é que, preenchidos os requisitos, a suspensão da incidência das Contribuições é obrigatória.

Aqui, cumpre-nos ressaltar dois aspectos: (...) e segundo, que nas vendas de milho, trigo e soja à pessoa jurídica que, cumulativamente: apure o imposto de renda com base no lucro real; exerça atividade agroindustrial e utilize tais produtos como insumo na fabricação de produtos dos capítulos 08 a 12, 15 e 23 da NCM, a suspensão da incidência das contribuições (para o PIS e COFINS) é obrigatória, nos termos do art. 4º da IN SRF nº 660/2006 (com redação dada pela IN RFB nº 977/2009, a qual conferiu caráter interpretativo a tal disposição, nos termos do seu art. 22). Assim, fica claro que a aquisição desses produtos pelo contribuinte INSOL (o qual preencheu totalmente tais requisitos nos AC 2007 e 2008) deve ocorrer com a suspensão obrigatória da incidência dessas contribuições; e, portanto, sobre o valor referente a tais aquisições (de soja, milho, trigo e derivados) pode-se apurar, apenas, o respectivo crédito presumido;

Em relação à nova redação dada ao caput do art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006, pelo art. 19 da IN RFB nº 977, de 2009, entendo que ela não trouxe qualquer inovação, mas apenas deixou mais claro o que já estava expresso na norma:

~~Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:~~

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente:

Por isso o art. 22 da IN RFB nº 977, de 2009, expressamente determinou, em relação a esse dispositivo normativo, que fosse observado o disposto no inciso I do art. 106 do CTN (aplicação da norma interpretativa a ato ou fato pretérito).

Art. 22. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de novembro de 2009, observado, quanto ao art. 19, o que dispõe o inciso I do art. 106 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, (CTN).

Por fim, é de destacar a jurisprudência deste Conselho no sentido de reconhecer como obrigatória a suspensão da incidência das Contribuições, mesmo para fatos ocorridos anteriormente à alteração promovida pela IN RFB nº 977, de 2009, no caput do art. 4º da IN SRF nº 660, de 2004:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

(Acórdão 9303-010.694, de 16/09/2020 – Processo nº 12585.720379/2011-94 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

VENDA COM SUSPENSÃO POR PESSOA JURÍDICA OU COOPERATIVA QUE EXERÇA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão da cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins na operação de venda de insumo destinado à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial ou por cooperativa agroindustrial, se o adquirente for pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

(Acórdão 9303-009.310, de 14/08/2019 – Processo nº 11516.721881/2011-73 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. NOTA FISCAL. AUSÊNCIA DE EXPRESSÃO OBRIGATÓRIA. Lei Nº 10.925/2004. IN SRF Nº 660/2006

A suspensão do PIS e da Cofins com fulcro no art. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004 permanece obrigatória a despeito da emissão, guarda ou apresentação da Declaração instituída pela IN SRF nº 660/2006.

Omissões de informações obrigatórias em nota fiscal de venda de produto suspenso nos termos da Lei nº 10.925/2004 não constitui situação jurídica prevista na Lei para afastar

a suspensão das Contribuições para o PIS e Cofins nas aquisições de insumos agropecuários.

(Acórdão 3201-004.569, de 29/11/2018 – Processo nº 12585.000584/2010-59 – Relator: Paulo Roberto Duarte Moreira)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF nº 606/06, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

(Acórdão 3201-005.323, de 23/04/2019 – Processo nº 11516.722941/2013-37 – Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. VENDAS COM SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE.

A suspensão da incidência das contribuições, nos casos previstos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, tem caráter obrigatório e se aplica às vendas para a agroindústria com finalidade de industrialização. Desde 4 de abril de 2006 é obrigatória a suspensão de incidência de COFINS quando ocorridas as condições previstas no art. 4º da IN SRF nº 660, de 2006.

(Acórdão 3201-005.564, de 21/08/2019 – Processo nº 11516.720060/2012-09 – Relator: Leonardo Correia Lima Macedo)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei nº 10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF nº 606/06, quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF nº 660/2006.

(Acórdão 3201-003.438, de 22/02/2018 – Processo nº 12585.720376/2011-51 – Relatora: Tatiana Josefovicz Belisário)

Do cálculo do crédito presumido

A fiscalização afirma ter identificado que a recorrente teria apurado o crédito presumido se utilizando da alíquota de 50% para a soja e derivados, ao invés de se utilizar da alíquota de presunção de 35%, e por isso teria feito o recálculo do crédito a que a ora recorrente teria direito.

A recorrente, por sua vez, sustenta que já teria calculado o crédito presumido relativo à aquisição de soja à alíquota de 35%, e, por isso, deveria ser mantido o cálculo elaborado pela recorrente. A seu favor, aponta que os DACTON anexados ao processo mostram que “os créditos presumidos já foram tomados à percentagem de 35% da alíquota cheia da

COFINS, isto é, perfaz um crédito correspondente a 2,66%”, o que pode ser realmente confirmado nas e-fls. 34 (04/2007), 63 (05/2007) e 92 (06/2007).

Não obstante, conforme já tivemos a oportunidade de observar quando delimitamos o objeto da lide, não há exatamente uma divergência quanto à alíquota aplicável, já que tanto a fiscalização quanto a recorrente concordam que ela seria de 35%. A controvérsia se instaurou em razão de que, no entendimento da recorrente, o recálculo feito pela fiscalização teria reduzido o valor do crédito que ela teria direito.

Mas isso não está de acordo com o que consta nos autos. A fiscalização não utilizou as informações do DICON apresentado pela recorrente para, em cima delas, recalculer o valor do crédito presumido, mas sim refez a base de cálculo desses créditos a partir das notas fiscais apresentadas pela própria recorrente. E, a partir dos valores apurados como sendo de insumos da agroindústria, aplicou a alíquota de 35% para o cálculo do crédito presumido a que a recorrente teria direito.

É fundamental destacar, mais uma vez, que sobre essa apuração da base de cálculo dos créditos, feita pela fiscalização a partir das notas fiscais apresentadas, a recorrente não fez qualquer objeção.

Correto, portanto, o cálculo feito pela fiscalização, e sem a razão a recorrente quando afirma que, em razão desse recálculo, houve uma redução indevida dos créditos a que tem direito.

Do rateio dos créditos presumidos e da possibilidade de ressarcimento ou de compensação do crédito presumido

Por fim, reclama a recorrente que, “ao refazer a apuração dos créditos de COFINS da Recorrente relativo ao 2º trimestre de 2007”, a fiscalização “vinculou os créditos presumidos (decorrentes da reclassificação dos insumos) tão somente às receitas de venda “tributadas no mercado interno””.

Sustenta que, por decorrerem “da aquisição de insumos empregados no processo produtivo de mercadorias destinadas ao mercado interno (vendas tributadas e não tributadas) e à exportação”, eles deveriam ter sido rateados de acordo com essas receitas.

Explica que, da forma como foi feito o rateio (vinculação às receitas de venda tributadas no mercado interno), só estaria autorizado o seu uso para o desconto na apuração da Contribuição devida mensalmente, limitando “indevidamente a possibilidade de utilização dos créditos para a quitação de outros débitos da Recorrente, assim como o ressarcimento em dinheiro do saldo remanescente”.

Reproduz o art. 56-B da Lei nº 12.350, de 2010, incluído pela Lei nº 12.431, de 2011, que, segundo seu entendimento, garantiria o seu direito ao ressarcimento dos créditos presumidos.

Tem razão a recorrente quando diz que a fiscalização vinculou todo o crédito presumido às receitas de venda tributadas no mercado interno e que ele deveria ter sido rateado

de acordo com as receitas auferidas, mas se engana quando diz que isso limitou o seu direito ao aproveitamento do crédito.

Isso porque, à época dos fatos, a única forma de utilização do crédito presumido, nos termos do caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, era a sua dedução da Contribuição devida em cada período de apuração.

Por isso era irrelevante o rateio do crédito presumido entre as receitas auferidas, e por isso que a própria recorrente, nos DACON apresentados, também alocou o crédito presumido, calculado em cada mês, à receita tributada no mercado interno, conforme pode ser visto nas e-fls. 34, 63 e 92, referentes, respectivamente, aos meses de abril, maio e junho de 2007.

O art. 56-B da Lei nº 12.350, de 2010, incluído pela Lei nº 12.431, de 2011, trazido pela recorrente para justificar o seu direito ao ressarcimento, não muda essa situação, uma vez que esse dispositivo legal deve ser aplicado apenas aos créditos, vinculados à receita com a venda no mercado interno ou com a exportação de farelo de soja classificado na posição 23.04 da NCM, **apurados após o início da vigência do artigo**.

O aproveitamento de saldos de créditos presumidos vinculados à receita de exportação, apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, está previsto no art. 56-A da mesma Lei nº 12.350, de 2010, também incluído pela Lei nº 12.431, de 2011, e somente será aplicado para os pedidos formulados a partir do primeiro dia do mês subsequente à sua publicação, ou seja, a partir de 01/01/2011 (o artigo foi originalmente introduzido na Lei nº 12.350, de 2010, pela MP nº 517, de 30/12/2010).

Como o caso aqui analisado trata de pedido de ressarcimento transmitido em 18/04/2008, referente a créditos apurados no segundo trimestre de 2007, não há que se falar na aplicação do disposto no art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010.

Dessa forma, não há prejuízo na alocação dos créditos presumidos efetuada pela fiscalização, uma vez que esses créditos não podem ser utilizados para fins de ressarcimento ou de compensação.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

