



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

Processo nº 11030.002238/2005-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-004.877 – 1ª Turma Especial
Sessão de 27 de janeiro de 2015
Matéria Contribuição para o PIS/PASEP
Recorrente TONIAL CEREAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

CRÉDITO PRESUMIDO DO § 11 DA LEI Nº 10.833/2003. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

Não tem direito ao crédito presumido de que trata o § 11 da Lei nº 10.833/2003 a empresa que venda produtos com fim específico de exportação por falta de amparo legal.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, por negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel (Relatora), Cássio Schappo e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira que davam provimento integral ao recurso. Designado para elaborar o voto vencedor o Conselheiro Flávio de Castro Pontes.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)
Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Cássio Schappo, Marcos Antônio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel (Relatora), Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira e Flávio de Castro Pontes.

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo o Relatório da DRJ de Santa Maria – RS.

A contribuinte supra identificada teve indeferido o direito creditório referente a saldo credor de PIS do 1º trimestre de 2004 no valor de R\$ 22.928,54, conforme Despacho Decisório DRF/PFO, de 18 de julho de 2006, que se encontra à fl. 30.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que se encontra às fls. 27 e 28, que serviu de base ao Despacho Decisório, a contribuinte, que é cerealista, teve glosados os créditos presumidos apurados sobre as aquisições de produtos de origem vegetal de pessoas físicas, que foram comercializados com fim específico de exportação, em virtude da inexistência de previsão legal que autorize a apuração de tais créditos.

Inconformada com o referido Despacho Decisório, a contribuinte apresentou a manifestação que se encontra às fls. 35 a 51, acompanhada dos documentos que se encontram às fls. 52 a 76, na qual encontram-se os seus argumentos, que podem ser assim resumidos:

- Alegou a fiscalização, com base no art. 3º, parágrafos 5º e 11, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que o direito creditório não era passível de ressarcimento por causa de a venda dos produtos adquiridos de pessoas físicas ter sido efetuada com "fim específico de exportação". Em relação a essas vendas, são anexadas cópias, por amostragem, de notas fiscais de vendas de soja em grãos para cada urna das agroindústrias Bunge Alimentos S/A e ADM do Brasil Ltda., assim como os respectivos Memorandos de Exportação emitidos pelas mesmas onde estão relacionadas todas as demais notas fiscais.

- A contribuinte não concorda com o posicionamento da fiscalização, em razão da existência da autorização legal na hipótese em que os créditos legitimamente apurados na compra não foram passíveis de dedução na venda em face de comando isentivo quando os produtos são exportados.

- Os créditos foram apurados em sintonia com as prescrições contidas no preceito geral do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, segundo o qual, do valor apurado na forma do art. 2º, a pessoa jurídica poderá descontar créditos, notadamente no que concerne às aquisições dos produtos de que

trata o § 11, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, aplicável ao

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2, de 2004, revogado pelo MP nº 2.180-2, de 2004, e MP nº 2.200-2, de 2004.

Autenticado digitalmente em 21/05/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 21/05/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 21/05/2015 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA DA SILVA MURGEL

Impresso em 10/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PIS por força de seu artigo 15 e em obediência ao princípio da não cumulatividade expressa no art. 195, § 12, da Constituição Federal de 1988 (CF), com a alteração da Emenda Constitucional nº 42, de 2003.

- Como não houve débitos nas operações de remessa das mercadorias da contribuinte para as empresas Bunge Alimentos e ADM do Brasil, com o fim específico de exportação, em virtude dos dispositivos constitucionais e legais que afastam a incidência da contribuição, resulta claro que os créditos decorrentes das aquisições precedentes (compra de soja) permanecem incólumes, sendo inegavelmente passíveis de ressarcimento, nos termos do art. 5º, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 10.637, de 2002, que é a previsão legal que a fiscalização e o Delegado da DRF/Passo Fundo, em seu despacho, afirmaram não existir.

- No entendimento da fiscalização, o crédito presumido em exame somente poderia ter sido apurado e utilizado nos casos em que as aquisições dos produtos "in natura" de origem vegetal junto a pessoas físicas fossem, posteriormente, revendidas para as pessoas físicas residentes no País, teve vigência no período de 10/02/2004 a 31/07/2004, visto que os §§ 5º e 6º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, foram revogados pela MP nº 183, de 2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.925, de 2004.

Assim, a partir de 1º/08/2004, o crédito presumido decorrente da aquisição produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal, passou a ser tratado pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 (com a redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.051, de 2004 e art. 63 da Lei nº 11.196, de 2005).

Analisando o litígio, a DRJ de Santa Maria entendeu por bem negar a solicitação, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2004

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS PRESUMIDOS. EMPRESAS CEREALISTAS.

Os créditos presumidos por aquisição de produtos de origem vegetal de pessoas físicas somente podem ser calculados pelas empresas cerealistas sobre as vendas efetuadas a agroindústrias que os utilize como insumos.

Solicitação Indeferida

Consta recurso voluntário apresentado tempestivamente, no qual a Recorrente alega, em síntese que:

1. Embora não tenha havido débitos nas operações de remessa das mercadorias da Recorrente para as empresas BUNGE ALIMENTOS S/A e ADM DO BRASIL LTDA. - para o que anotou a fiscalização tratar-se de "fim específico de exportação",

fundamentalmente porque o crédito tributário da União que seria devido na "saída" é excluído por sua própria vontade, os créditos resultantes das aquisições precedentes (compra de soja) permanecem incólumes, sendo inegavelmente passíveis de ressarcimento, nos termos dos §§ 1º e 2º do artigo 50 da citada Lei no. 10.637/02. Colaciona, nesta linha, pronunciamentos das Superintendências das 9º e 10a. Regiões Fiscais.

2. Mesmo que assim não se entenda, fato é que a intenção do legislador foi no sentido de permitir a fruição do crédito presumido pelas cerealistas quando a revenda de produtos *in natura* adquiridos das pessoas físicas sejam "realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º" (*ex vi* § 11º), a saber, que "produzam mercadorias de origem animal ou vegetal" (*ex vi* § 5º). Dai deduzir--se que o primeiro comando pede sejam identificadas, no segundo, as pessoas jurídicas pertinentes, isto é, as agroindustriais. E esta foi, justamente, a operação realizada pela Recorrente. Conjugando o §11 com o § 5º, não se poderá chegar à outra conclusão senão a de que são absolutamente independentes, mas que aproximam uma da outra quando pretende saber de quais pessoas jurídicas está-se a tratar (as adquirentes e revendedoras). Transcreve, neste sentido, Solução de Consulta da Superintendência da 6a. Região Fiscal.

Requer seja dado provimento total a seu Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Analisando o caso, verifica-se que a negativa do ressarcimento do crédito pretendido pela Recorrente, decorrente da aquisição de produtos (soja/grãos) diretamente de produtores rurais pessoas físicas, deu-se em face de o agente fiscal entender que tais créditos não poderiam ser ressarcidos quando o destino da mercadoria for o mercado externo, ante à inexistência de previsão legal autorizativa. Baseia-se nos §§ 11 e 5º do art. 3º da Lei nº. 10.833/03.

De acordo com a decisão da Delegacia de Julgamento, o entendimento da fiscalização está correto, eis que a Recorrente não poderia calcular créditos presumidos sobre as aquisições de produtos de origem vegetal feitas de pessoas físicas, visto que tais créditos somente poderiam ser calculados sobre as vendas realizadas a estabelecimentos agroindustriais, e as empresas adquirentes dos produtos da Recorrente (soja), embora sejam agroindústrias, operavam nas aquisições tratadas nos autos como empresas exportadoras.

A questão, portanto, cinge-se ao direito da Recorrente ao crédito presumido de PIS nas exportações.

Pois bem. A manutenção de créditos dos tributos não-cumulativos, inclusive o PIS, incidente nas operações anteriores à exportação, é uma das formas que o legislador

nacional lança mão para garantir a neutralidade fiscal, de forma a evitar a exportação de tributos e a promover competitividade internacional. O chamado “princípio do destino”, que impõe a completa desoneração das exportações, foi adotado no ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, não basta que haja apenas a desoneração dos tributos incidentes sobre a exportação propriamente dita, mas, também de toda a cadeia produtiva, já que a tributação incidente em etapas anteriores, por óbvio, influencia no preço praticado junto ao mercado exterior. Não acatar tal premissa significaria admitir a indesejada “exportação de tributos”.

Justamente por essa razão é que o direito à apuração de créditos do PIS acumulados em decorrência da exportação de produtos é medida imprescindível para garantir igualdade de tratamento fiscal para os produtos nacionais exportados para o exterior. E para que os efeitos da cumulatividade e da exportação de tributos sejam neutralizados, imprescindível haver a devolução dos créditos da não-cumulatividade que se acumulam quando da exportação, incluindo-se, nesse rol, os créditos presumidos.

No caso da contribuição ao PIS/Pasep, o legislador não abandonou esse princípio.

Veja-se. São dois os regimes utilizados para a apuração dos créditos de tal contribuição: (i) os descontos apurados a partir dos ingressos de insumos e outros, como prescrito em lei (regime geral) e (ii) a antecipação de crédito presumido, também definido em lei (regime especial).

O regime especial de crédito presumido foi, inicialmente, atribuído para as indústrias de produtos alimentícios de origem vegetal e animal por meio do artigo 3o., parágrafos 5º e 6º, da Lei 10.833/2003, dispositivos que foram revogados pela Lei 10.925/2004, a qual dispôs acerca do regime em questão em seu artigo 8º. O que importa destacar é que o crédito presumido do PIS previsto inicialmente no artigo 3o., parágrafos 5º e 6º, da Lei 10.833/2003, e posteriormente no artigo 8º da Lei 10.925/2004, é instrumento complementar ao crédito ordinário do regime geral.

Isto porque abrange situações nas quais o contribuinte não poderia aproveitar os créditos ordinários da sistemática não-cumulativa, em virtude da ausência de escrituração ou de qualquer outro impedimento, como é o caso da origem das mercadorias ocorrer a partir de pessoas físicas ou cooperativas.

Justamente para buscar a tributação única sobre as receitas, descontando-se o tributo “acumulado” na cadeia, é que o legislador criou o crédito presumido. Não se trata de benefício fiscal. Trata-se, sim, de observância pura e legítima do princípio da não cumulatividade, cuja aplicação não pode ser vista como uma opção do legislador, mas sim como um comando inarredável.

A apropriação do crédito de PIS nas exportações, seja este decorrente do regime geral ou do regime especial (crédito presumido) de apuração, busca justamente evitar a cumulatividade. E, havendo a exportação da mercadoria, independentemente do regime de apuração do crédito, o princípio da não cumulatividade deve imperar.

No caso presente, a remessa das mercadorias da Recorrente para as agroindústrias apontadas, com fim específico de exportação, ensejou a não incidência do

tributo em tela por força do art. 5º, incisos I e III da Lei nº 10.637/02, e também em face da imunidade prevista no inciso I, § 2o., do artigo 149 da Carta Constitucional. Mas os créditos resultantes das aquisições precedentes (compra de soja) permanecem incólumes, sendo passíveis de ressarcimento, conforme previsto nos §§ 1º e 2º do artigo 5o. da Lei no. 10.637/2002:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

[...].

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

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

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

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

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

Não há, no texto legal transcrito, qualquer óbice ou limitação à sua aplicação em face do regime de apuração do crédito (regime geral ou especial/presumido). E nem poderia haver, considerando que o dispositivo vem dispor sobre a observância ampla da não cumulatividade constitucionalmente assegurada nas operações de exportação.

Não por outra razão esse entendimento foi adotado pela Superintendência Regional da Receita Federal, 9a. Região Fiscal, através da Solução de Consulta nº46 de 03 de fevereiro de 2006 e também pela 10a. Região Fiscal, através da Solução de Consulta nº59 de 27 de abril de 2005, ambas colacionadas pela Recorrente em suas defesas.

Esta é a única interpretação conforme a Constituição e coerente com o sentido do crédito presumido na forma de regime especial, que só se justifica para alcançar aquelas operações que não geram créditos ordinários. O crédito presumido deve ser compreendido de acordo com sua finalidade, que é aquela de permitir a não-cumulatividade e a neutralidade fiscal dos produtos relativamente aos quais a apuração de créditos no regime de apuração geral é vedada.

Vale citar aqui as preciosas lições do jurista Heleno Taveira Torres, que muito acertadamente dispôs sobre o tema:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2206-2/2004 - Art. 4º, II, Lei nº 10.696/2003. **Ora, a finalidade do artigo 8º da Lei 10.925/2004 é garantir ao**

Autenticado digitalmente em 21/05/2015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 21/05/2

015 por FLAVIO DE CASTRO PONTES, Assinado digitalmente em 21/05/2015 por MARIA INES CALDEIRA PEREIRA

DA SILVA MURGEL

Impresso em 10/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

adquirente o direito de exportar produtos com “acúmulo de créditos” de PIS/Cofins cuja funcionalidade do mecanismo de não cumulatividade adotado não tem como autorizar o aproveitamento dos créditos acumulados ao longo da cadeia produtiva, a colidir com os princípios da isonomia e da neutralidade concorrencial. Numa interpretação conforme à Constituição, não tem justificativa lógica e racional que se admitisse manter créditos acumulados de PIS/Cofins unicamente pela diferenciação das pessoas que vendem os produtos agrícolas: (i) impedimento para utilização de créditos ordinários da não-cumulatividade em relação à aquisição de pessoas físicas ou cooperativas de pessoas físicas e; (ii) autorização para aproveitamento de créditos ordinários, na aquisição de produtos agrícolas de pessoas jurídicas. Por conseguinte, a atribuição do crédito presumido de PIS/Cofins, conferida à aquisição de pessoas físicas ou cooperativas de pessoas físicas deve ser abrangente, por não se tratar de benefício fiscal, mas de típico caso de cumprimento do princípio de não cumulatividade e respeito à garantia de isonomia.

Créditos presumidos de PIS e Cofins nas exportações. Revista Consultor Jurídico, 30 de maio de 2012 - <http://www.conjur.com.br/2012-mai-30/consultor-tributario-creditos-presumidos-pis-cofins-exportacoes>

Por todo o exposto, julgo procedente o Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório da Recorrida referente a saldo credor de PIS do 1º trimestre de 2004 no valor de R\$ 22.928,54.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relatora

Voto Vencedor

Flávio de Castro Pontes – Presidente e Redator Designado.

Ainda que respeitáveis as razões da ilustre relatora, discorda-se do seu entendimento.

Esta controvérsia tem por objeto o crédito presumido decorrente de, em tese, atividades agroindustriais.

A interessada alega que os créditos foram apurados e escriturados em sintonia com as prescrições contidas no preceito geral do art. 3º da Lei nº. 10.637/02, em especial em relação às aquisições dos produtos de que trata o § 11, art. 3º da Lei nº. 10.833/03, aplicável ao PIS por força de seu artigo 15. que em razão do princípio constitucional da não-cumulatividade, os créditos presumidos apurados sobre as aquisições de produtos de origem vegetal (soja) de pessoas físicas permanecem incólumes, portanto passíveis de ressarcimento nos termos dos §§ 1º e 2º do artigo 50 da Lei Ordinária 10.637/02.

A solução deste conflito de interesses passa necessariamente pelo exame do disposto nos revogados §§ 5º e 11 da Lei 10.833/2003:

§ 5o Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 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 - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

*§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, **relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5o**, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2o sobre o valor de aquisição*

dos referidos produtos in natura.9grifou-se) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

A questão central é identificar se a interessada exerce a atividade econômica de produção das mercadorias.

De um lado, a recorrente insiste que em razão do princípio constitucional da não-cumulatividade, os créditos presumidos apurados sobre as aquisições de produtos de origem vegetal (soja) de pessoas físicas permanecem incólumes, portanto passíveis de ressarcimento nos termos dos §§ 1º e 2º do artigo 50 da Lei Ordinária 10.637/02.

De outro giro, a autoridade fiscal sustenta que a não faz jus ao crédito presumido sobre as aquisições em discussão, por falta de previsão legal. A propósito, confira-se o teor da informação fiscal:

Através do exame da documentação posta a disposição desta Fiscalização, constatamos que a contribuinte apurou os créditos, tanto do PIS quanto da COFINS, com base na sua escrituração contábil e fiscal, nas quais foram constatadas irregularidades nos meses de fevereiro, março e abril de 2004, sendo objeto de glosa os créditos presumidos apurados sobre as aquisições de produtos de origem vegetal (soja) de pessoas físicas domiciliadas no país, que após as atividades de limpar, secar, padronizar, armazenar e comercializar com fim específico de exportação, deram origem a parte dos créditos pleiteados nos respectivos processos de apuração trimestral, conforme DACON anexa.

Registre-se que, o § 11 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, somente autoriza o aproveitamento do crédito presumido pelas empresas Cerealistas, calculado a alíquota de 80% da prevista nos demais casos, relativamente as vendas efetuadas as pessoas jurídicas que produzam mercadoria de origem animal ou vegetal das posições especificadas no §5 do art.3º, destinados a alimentação humana, ou animal. (grifou-se)

Concorda-se com a posição da autoridade fiscal. O citado § 11 da Lei 10.833/2003 estabelece um requisito para os créditos presumidos em questão, que às vendas sejam realizadas as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas em diversos códigos da NCM.

Do exame da situação fática, verifica-se que as vendas foram realizadas pela contribuinte para outras empresas com o fim específico de exportação e não passaram por um novo processo de industrialização como previsto na norma em comento. Assim sendo, tem-se, no caso vertente, que deve prevalecer a interpretação da fiscalização federal.

Insista-se que se trata de adequação dos fatos à norma legal, portanto afasta-se uma eventual interpretação sistêmica com o preceito geral do art. 3º, art. 5º e parágrafos da Lei nº. 10.637/02 e com o princípio da não-cumulatividade. Não se trata de juízo superficial como quer fazer crer a interessada, mas sim da falta de previsão legal para o creditamento em discussão.

Em caso análogo da mesma contribuinte, o não reconhecimento dos créditos presumidos foi acolhida, de forma unânime, em outro julgado deste Conselho:

CRÉDITO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA. EMPRESA CEREALISTA.

Os produtos de origem vegetal adquiridos de pessoa física só geram crédito da COFINS não-cumulativa se forem submetidos à secagem, lavagem, padronização, armazenagem e vendidos a empresas produtoras de alimentos destinados a consumo humano ou animal.

(...)

(Terceira Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, processo 11030.002244/2005-17, Acórdão nº 3401-00.907, de 28/07/2010).

Em conclusão, a solicitação da interessada, não pode prosperar por falta de amparo legal.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)
Flávio de Castro Pontes – Redator designado