



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

Processo nº 11080.100802/2005-13
Recurso nº 164.674 Voluntário
Acórdão nº **3101-01.185 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de julho de 2012
Matéria COFINS - CRÉDITO PRESUMIDO - COMPENSAÇÃO
Recorrente BIANCHINI S.A. INDÚSTRIA, COMÉRCIO E AGRICULTURA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

Ementa: PIS/COFINS. AGROINDÚSTRIA. CRÉDITO PRESUMIDO. MOMENTO DA APURAÇÃO E DEDUÇÃO. O direito de utilização do crédito presumido de PIS e COFINS, concedido na forma do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, exsurge após a regular compensação entre créditos (apurados a partir das despesas) e débitos (apurados a partir das receitas), de modo que, remanescendo saldo a pagar, o contribuinte qualificado na norma poderá deduzir o valor a pagar com os créditos presumidos apurados, exclusivamente, naquele período de apuração. O regime jurídico do crédito presumido veda a possibilidade de acumular saldo credor desse tipo de crédito, donde se conclui que tais créditos não são passíveis de ressarcimento.

RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado em, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Luiz Roberto Domingo

Participaram do julgamento os Conselheiros Corinho Oliveira Machado, Rodrigo Mineiro Fernandes (Suplente), Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres.(Presidente).

Relatório

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator.

Trata-se de Declaração de Compensação juntamente com Demonstrativo de Créditos da COFINS não cumulativa entregues em 8/8/2005, referente ao período de janeiro de 2005, com débitos de IRPJ e CSLL, período de apuração de junho de 2005. A primeira Declaração de Compensação foi cancelada em decorrência da inclusão do débito em DCOMP anteriormente não homologada, inscrita em Dívida Ativa e cujo débito foi posteriormente pago pela Recorrente.

Foram analisados Pedidos de Ressarcimento e Declarações de Compensação de créditos de PIS, períodos de janeiro de 2003 a junho de 2005, e de COFINS, períodos de fevereiro de 2004 a junho de 2005. Constatou-se que em janeiro de 2005 a Recorrente utilizou crédito presumidos de COFINS decorrentes de operações de exportação de produtos da agroindústria para compensação com débitos de IRPJ e CSLL apesar da vedação trazida pelas Leis nºs 10.925/2004 e 11.051/2004 a partir de agosto de 2004.

Foi reconhecido o direito creditório da Recorrente, mas não homologado integralmente as declarações de compensação até o limite do valor do crédito não proveniente da agroindústria, o que acarretou na cobrança do valor parcial de IRPJ (R\$ 515.657,45) e CSLL (R\$ 157.945,37).

Em sede de manifestação de inconformidade a Recorrente alegou, em síntese, a inexistência de vedação legal para compensação de crédito presumido decorrente da atividade agroindustrial, sob o fundamento de que este crédito pode ser compensado com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil ou ressarcidos em dinheiro. Alega a Recorrente que a Lei nº 10.925/2004 apenas modificou a base de cálculo do crédito presumido.

Foi proferida decisão pela DRJ-Porto Alegre nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

Ementa: CRÉDITO PRESUMIDO - A partir de agosto de 2004, as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática de não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep que produzirem mercadorias relacionadas no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, na redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, ou as adquirirem na forma do § 10 do mencionado artigo, desde que atendidos todos os requisitos exigidos pela legislação tributária, poderão usufruir de crédito presumido, o qual somente poderá ser utilizado para dedução da Contribuição para o PIS/Pasep devida, conforme o mesmo dispositivo.

Compensação não Homologada

A Recorrente interpôs recurso voluntário sob os mesmos fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

Importante destacar que o objeto do litígio trata do da não homologação dos créditos apurados sob a forma dos artigos 8º a 15 da Lei nº 10.925/2004, que conferem direito à dedução do valor devido a título de PIS/COFINS por meio de crédito presumido.

Antes de tratar especificamente nos argumentos postos em debate, é relevante tecer algumas considerações acerca da apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS delimitada pelo § 12, art. 195 da Constituição Federal, vejamos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Essa não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS não se confunde com a não-cumulatividade do ICMS e do IPI, haja vista que nestes a sistemática adotada de creditamento e apuração e é denominada pela doutrina como *imposto sobre imposto*, em que o contribuinte se credita do tributo que recaiu nas operações anteriores, debitando-se dos valores que serão devidos nas vendas que efetuar, como bem nos ensina Ricardo Mariz de Oliveira¹, vejamos:

De fato desde logo se pode perceber que, nelas [PIS/COFINS], por incidirem sobre receitas em geral, ocorre um fenômeno diferente do que se dá com o IPI e o ICMS, pois elas não tem, rigorosamente falando, uma incidência multifásica, mas sempre necessariamente unifásica, no sentido de que cada receita é fato isolado de todas as demais receitas, ainda que duas ou mais advenham da circulação de um mesmo bem, pois este não é elemento essencial para a definição de receita e não estabelece qualquer relação entre uma e outras.

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. VISÃO GERAL SOBRE A CUMULATIVIDADE E A NÃO CUMULATIVIDADE (TRIBUTOS COM INCIDÊNCIA ÚNICA), E A "NÃO-CUMULATIVIDADE" DA COFINS E DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS. In Não Cumulatividade Tributária. Hugo de Brito Machado (coord.). Dialética, São Paulo, 2009, p. 428-2 de 24/08/2001

Disso decorre que a não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS terá forma diferente de apuração, a qual foi apresentada por Alcides Jorge Costa² como uma *combinação do método imposto sobre imposto com base sobre base*, ao argumentar que o simples método do imposto sobre imposto não seria *razoável* para o caso dessas contribuições, haja vista que a *base de cálculo destes tributos é a receita bruta, que abrange diversos itens [...] Assim, na apuração dos créditos não haveria como saber quais os relativos, por exemplo, a juros e a aluguéis pagos, dado que estes são tributados em bloco, como integrantes da receita bruta da pessoa jurídica que os recebe.*

Devemos nos atentar, ainda, para o fato de que o texto constitucional confere ao legislador ordinário a prerrogativa de definir quais os *setores de atividade econômica* que serão abrangidos pela regra da não-cumulatividade.

A legislação infra-constitucional, contudo, foi além e não se limitou a especificar os setores de atividade econômica abrangidos pela não-cumulatividade das contribuições, mas sim, as operações especificamente identificadas que passaram a ser submetidas a essa forma de apuração. A origem da receita é que define o regime de apuração, conforme podemos identificar nas operações relacionadas no art. 3º da Lei 10.833/03 ou do art. 3º da Lei 10.637/02.

Dependendo do tipo da operação realizada o regime jurídico de apuração das contribuições PIS e COFINS poderá ser cumulativo (Lei 9.718/98), não-cumulativo (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) ou monofásico (Lei 10.147/2000, por exemplo). Diante disso, impende reconhecer que a apuração do PIS e da COFINS seguirá regime jurídico cumulativo, não-cumulatividade ou monofásico a depender dos tipos das operações praticadas pela empresa, de modo que uma empresa poderá estar, simultaneamente, submetida aos três regimes de apuração (cumulativo, não-cumulatividade ou monofásico) num mesmo período, ainda que todas as operações estejam açambarcadas pelo mesmo setor de atividade econômica.

Apesar de a Constituição Federal ter determinado a aplicação do regime jurídico não-cumulativo das contribuições por “setor econômico”, a lei trouxe a distinção por “tipo de operação”, de modo que o Fisco deverá analisar cada uma das operações realizadas para definir o regime jurídico de apuração das respectivas receitas.

Assim, a apuração do PIS e da COFINS levará em conta as seguintes etapas para fins de determinar o *quantum debeat*, a saber:

- i) identificação da operação realizada e determinação do regime jurídico a que se submete, obtendo-se, a partir das respectivas receitas, a base de cálculo do PIS e da COFINS cumulativos, do PIS e da COFINS não-cumulativos e do PIS e da COFINS monofásico (seja no substituto como no substituído);
- ii) apuração do crédito a partir das despesas, apropriadas exclusivamente para o auferimento das respectivas receitas ou proporcionalmente ao volume de cada um dos tipos de receitas, quando forem comuns a mais de uma;
- iii) obtenção direta do PIS e da COFINS no caso dos regimes cumulativos e monofásico e, no regime não-cumulativo, apuração dos créditos (a partir das despesas) e débitos (a

² COIMBRA, Ronaldo (et al). *idem*. p. 399. Referência feita à Palestra proferida por Alcides Jorge Costa no XIX Congresso de Direito Tributário.

partir das receitas) para proceder a compensação com o fim de identificar os *quantum debeatur* ou saldo credor passível de restituição/ressarcimento.

Pois bem. O art. 8º da Lei nº 10.925/04, dispõe que “*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) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010)*”

Depreende-se que o legislador teve a intenção de desonerar os produtos agropecuários, por meio da dedução da parcela devida – a cada período de apuração – concedendo um crédito presumido calculado a partir das aquisições de pessoas físicas. “Presumido” porque estas pessoas não sendo contribuintes das contribuições não geram direito a crédito para os adquirentes de seus produtos.

É de notar-se que o crédito presumido foi destinado, exclusivamente, à dedução do valor devido, de modo que, não havendo contribuição a pagar, inexistente o direito de manutenção desse crédito, ou seja, no procedimento de apuração do PIS e da COFINS, acima explicitado, o direito ao crédito presumido de PIS e COFINS exsurge após a compensação de créditos (apurados a partir das despesas) e débitos (apurados a partir das receitas), para que, restando saldo a pagar, seja deduzido o crédito presumido da contribuição devida.

Nesse contexto é que está o enunciado prescritivo do art. 8º, § 2º, da Lei 10925/2004, que estabelecem limites no aproveitamento do crédito:

Art. 8º...

...

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

...

Ao estabelecer que o crédito presumido só se aplica aos bens adquiridos ou recebido, no mesmo período de apuração, a interpretação que se extrai do enunciado prescritivo é de ser impossível a utilização do crédito presumido de outro período ou em outro período, de modo que esse benefício não é passível de ser acumulado para formação do saldo credor e, conseqüentemente, não é passível de ressarcimento.

Diante do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Processo nº 11080.100802/2005-13
Acórdão n.º **3101-01.185**

S3-C1T1
Fl. 152

Luiz Roberto Domingo

CÓPIA