



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

Processo nº 13852.000400/2005-59
Recurso nº 898.678 Voluntário
Acórdão nº **3101-00.745 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de maio de 2011
Matéria COFINS (ressarcimento)
Recorrente AÇÚCAR E ÁLCOOL OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA LTDA.
Recorrida DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/05/2005

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, por unanimidade de votos, NEGAR PROVIEMENTO ao recurso voluntário.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro, Corintha Oliveira Machado, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres (Presidente).

Relatório

Tratam os autos de Declaração de Compensação dos créditos da **COFINS** apurados pelo meio não-cumulativo, com débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo sido uma parte do crédito apurada segundo o §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, outra na forma do art. 8º a 15 da Lei nº 10.925/04 e uma terceira parte apurada das aquisições provenientes dos serviços prestados por terceiros.

A Fiscalização, ao analisar tal expediente entendeu por bem homologar apenas os créditos cuja apuração tenha se dado pela forma do art. 6º, §1º da Lei nº 10.833/2003. Os demais, apurados segundo os artigos 8º a 15 da Lei 10.925/04 e os provenientes de aquisições de terceiros, não foram homologados, sob o fundamento de que, para os primeiros não existe previsão legal para ressarcimento ou compensação, existindo para eles apenas a possibilidade de dedução das contribuições devidas ao PIS/COFINS o valor do crédito presumido. Já, para os segundos, as aquisições de serviços prestados por terceiros, segundo o entendimento fiscal, não dão direito a crédito, sob o fundamento do art. 150, §6º da Constituição Federal.

A Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, aduzindo sucintamente que:

i) o art. 6º, §1º da Lei nº 10.833/2003 facultou à Pessoa Jurídica o direito de utilizar os créditos de **COFINS**, nos casos de exportação de sua produção, para dedução dos valores devidos a título dessa mesma contribuição, ou, na insuficiência desse modo de utilização, para compensação com débitos próprios de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal;

ii) a Lei nº 10.925/04 apenas alterou os critérios de apuração do crédito para o caso específico da agroindústria, mantendo, contudo, a possibilidade de sua utilização na forma do art. 6º da Lei nº 10.833/2003;

iii) Somente em dezembro de 2005 é que a Secretaria da Receita Federal expediu o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) – nº 15/05 – o qual não poderia retroagir para o presente caso, cujo fato gerador do tributo ocorreu **em maior do mesmo ano**;

iv) Finalmente aduz que existem duas regras gerais que devem ser observadas para o presente caso. A primeira veiculada pelo **art. 6º da Lei nº 10.833/2003** e a segunda introduzida pelo **art. 74 da Lei nº 9.430/96**, sendo que ambos dão direito à compensação dos créditos em tela.

A Manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ de Ribeirão Preto/SP, conforme os fundamentos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO

O valor do crédito presumido apurado de acordo com os arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, somente pode ser utilizado como dedução das contribuições para o PIS e a COFINS, não podendo

ser objeto de compensação ou ressarcimento, nos termos do disposto no ADI nº 15, de 22/12/2005.

ATO INTERPRETATIVO. RETROAÇÃO.

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Art. 106 do CIN.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Intimada dessa decisão em 10/02/2010, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 10/03/2010, aduzindo praticamente os mesmos argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade, acrescentando apenas que o art. 106 do CTN não é aplicável para fins de fundamentar a retroatividade do ADI/SRF nº 15/05, por não se tratar de norma de conteúdo interpretativo, mas que restringe um direito legalmente previsto.

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 litigioso tratado nos autos se restringe apenas à não homologação dos créditos apurados sob a forma dos art. 8º a 15 da Lei nº 10.925/2004, que confere dedução do valor devido a título de PIS/COFINS por meio de crédito presumido. Os créditos relativos à aquisição de serviços de terceiros não foram aventados pela Recorrente em suas duas oportunidades de defesa.

Antes de tratar especificamente dos argumentos postos em debate, é relevante tecer algumas considerações acerca da apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS delineada, em nosso ordenamento jurídico, 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.

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.

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

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

Pois bem. Dispõe o art. 8º da Lei nº 10.925/04, *in verbis*:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010)

Depreende-se da redação do referido artigo, que o legislador teve a intenção de desonerar os produtos agropecuários, por meio da dedução da parcela devida - a cada período de apuração - de um crédito presumido relativo às 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, consequentemente, não é passível de ressarcimento.

Diante do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 4 de maio de 2011

Luiz Roberto Domingo - Relator