



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000025/2008-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.797 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente CAMIL ALIMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

CRÉDITOS PRESUMIDOS. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO.
VEDAÇÃO.

O saldo credor trimestral decorrente de crédito presumido da contribuição para o COFINS, apurado sobre aquisições de pessoas físicas, somente pode ser utilizado para dedução da contribuição apurada e devida mensalmente, inexistindo amparo legal para o seu ressarcimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Antônio Andrade Leal, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos até o presente momento, adoto como parte do meu relato o relatório do acórdão nº 0832-438 de 21 de janeiro de 2015, da DRJ de Fortaleza:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento de COFINS não cumulativa, referente ao 1º trimestre de 2005 (e-fls. 05/07), o qual serve de lastro para as Declarações de Compensação de e-fls 8/130, homologadas parcialmente pela administração tributária.

Com vistas à verificação sobre a procedência dos créditos de COFINS objeto do pedido de ressarcimento, foi efetuada diligência junto à empresa, cujo relatório final encontra-se acostado às e-fls. 194/202.

Com base no resultado dessa diligência e na legislação relativa ao caso, foi emitido o Despacho Decisório de e-fls. 232/238, reconhecendo apenas parte do crédito pleiteado. No conteúdo do decisório destaca-se o seguinte:

- o saldo credor da COFINS, apurado conforme o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e o art. 15 da Lei nº 10.865/2004, quando vinculado às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência dessas contribuições, poderá ser objeto de compensação ou ressarcimento.

Todavia, os créditos vinculados às vendas tributadas no Mercado Interno somente podem ser utilizados para dedução da COFINS apuradas no regime de incidência não cumulativa.

- crédito presumido proveniente de atividade agroindustrial, tratado no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) apurada no regime de incidência não cumulativa.

-Concluimos que o contribuinte tem direito ao crédito referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurado no regime não cumulativo, com as ressalvas aqui relatadas, sendo, portanto, no mérito, PARCIALMENTE PROCEDENTE o pedido de ressarcimento, no montante de R\$ 1.534.228,28 (um milhão, quinhentos e trinta e quatro mil, duzentos e vinte e oito reais e vinte e oito centavos).

Ciente dessa decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (e-fls. 282/299), na qual alega, em síntese, que:

- os produtos comercializados pela Manifestante encontram-se sujeitos à alíquota zero desde 26/07/2004, quando da instituição da Lei nº10.925/2004.

- apenas uma pequena parte da produção da Manifestante é tributada no mercado interno. A parcela tributada de suas vendas representa em média 5% do total produzido, sendo que os 95% (noventa e cinco por cento) remanescentes estão submetidos à venda beneficiada com alíquota zero.

- desta forma, a Manifestante acumula os créditos da COFINS relativos às aquisições dos insumos adquiridos para utilização em sua produção, haja vista que a empresa não gera débito dessa contribuição quando da realização de suas vendas, pois ambos os produtos por ela comercializados (arroz e feijão) são tributados à alíquota zero.

- vedar que a Manifestante possa pedir o ressarcimento ou a compensação de tais importes é tornar a COFINS parcialmente cumulativa, o que contraria o desiderato perseguido pela Lei nº 10.833/2003.

- ao promover uma incidência não cumulativa da COFINS, o texto constitucional fez referência a instituto jurídico já existente no direito pátrio; portanto, a sua regulamentação por lei ordinária deve observância aos limites conceituais de tal instituto, não lhe sendo concedido o poder de chamar qualquer sistemática de apuração de tributos de não cumulativa.

- inutilizar o aproveitamento dos créditos é violar a Constituição Federal, que, ao permitir a instituição das referidas contribuições, impôs a elas a adoção do preceito da não cumulatividade como forma de assentar uma justiça fiscal adequada. Portanto, outorgar um crédito parcial é o mesmo que autorizar que o tributo seja apenas parcialmente não cumulativo, ferindo diretamente o texto constitucional.

- com relação à vedação ao direito de crédito de COFINS relativamente ao crédito presumido das atividades agroindustriais, o Legislador Federal previu, por meio do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, a possibilidade de compensar referido crédito acumulado ao final de cada trimestre com débitos próprios, vencidos e vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ou de se proceder ao pedido de ressarcimento do mesmo.

- a Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, em seu art. 17, estabelece que "*as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações*".

- cumpre salientar que, ao contrário do que foi afirmado no Despacho Decisório, inexistia na Lei nº 10.925/2004 qualquer vedação para utilização do crédito presumido da COFINS por meio de compensação, sendo o entendimento esposado no Despacho Decisório construído a partir de meras determinações infra-legais. Todavia, instruções normativas e atos declaratórios interpretativos exarados pelo próprio fisco não criam direitos assim como também não impõe deveres novos ao contribuinte, não previstos em lei.

- a Receita Federal reforçou seu entendimento contrário à compensação e ao ressarcimento do crédito presumido por intermédio da Instrução Normativa SRF nº 636, revogada pela Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, dispondo ambas sobre a suspensão da exigibilidade da COFINS incidente sobre a venda de produtos agropecuários e sobre a utilização do crédito presumido decorrente das aquisições desses produtos.

- a Instrução Normativa SRF nº 660/2006, ao estabelecer a vedação ao aproveitamento do saldo credor decorrente do crédito presumido das contribuições em evidência, via compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal ou ressarcimento em espécie, extravasou sua competência, incorrendo em patente violação ao princípio da hierarquia das leis.

- o princípio constitucional da estrita legalidade (art. 150, I, da CF/88) exige que somente o Poder Legislativo pode impor norma matriz tributária, pormenorizando em sua plenitude todos os seus elementos, sendo vedado, pois, ao Executivo estabelecer restrições, como ocorre no caso em concreto, em que se delimita a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido da COFINS.

- o posicionamento da Administração também viola o disposto nos artigos 3º e 97 do CTN.

Por fim, requer a interessada a reforma do Despacho Decisório, para reconhecer integralmente o crédito pleiteado, bem como a homologação das compensações.

A DRJ de Fortaleza no acórdão do qual o relatório acima foi retirado julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

VENDAS NO MERCADO INTERNO. POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO.

Nas vendas no mercado interno, o ressarcimento de créditos é permitido apenas em relação aos dispêndios vinculados a operações efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da COFINS. Os créditos relacionados a demais receitas no mercado interno podem ser aproveitados exclusivamente para dedução da contribuição apurada.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO.

O crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 somente poderá utilizado para desconto dos valores da COFINS, sendo afastada a hipótese de ressarcimento em dinheiro ou a compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada com a r. decisão acima descrita, a contribuinte interpôs recurso voluntário, onde repisa os argumentos trazidos na sua manifestação de inconformidade.

Encaminhado o processo para o E. CARF, foi distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo, apresenta os requisitos processuais de admissibilidade, motivo pelo qual passa a ser analisado.

Pois bem. A presente matéria fora objeto de inúmeros recursos da mesma contribuinte, recebendo todas elas decisões das quais entendo não haver reparo.

I – Nulidade do acórdão recorrido

Para a contribuinte recorrente o acórdão recorrido deveria ser declarado nulo em virtude de suposta inovação no julgamento.

Segundo seu entendimento, a DRJ fundamentando sua decisão no art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, estaria inovando nos fundamentos da decisão, vez que ter o despacho decisório teria trazido sua fundamentação no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 e INSRF nº 660/2006.

Entretanto, entendo que não há inovação por parte da DRJ no acórdão recorrido.

Em que pese em sua conclusão o despacho decisório (e-fls 232/238) ter mencionado o artigo de lei e o ato declaratório acima mencionados, em sua fundamentação foi extremamente claro ao trazer todo o arcabouço legislativo aplicado ao caso, notadamente o que diz as Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003, nº 11.033/2004, nº 11.116/2005.

Desta forma, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido, não sendo acolhido o pleito da recorrente.

II -Do mérito

Por tal razão, por entender que a decisão proferida no acórdão nº 3301001.664 seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

O crédito presumido da contribuição para o PIS, apurado sobre custos com aquisições de insumos de pessoas físicas residentes no País, foi inicialmente instituído pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, art. 3º, §§ 5º, 6º e 12, que assim dispunha:

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

(...)

§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

I seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

II o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

Posteriormente, a Lei nº 10.833, de 29/12/2003, que instituiu a Cofins com incidência não cumulativa, assim dispôs:

Art. 15. Aplicase à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

Os §§ 11 e 12 do art. 3º desta lei assim dispunham:

§ 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. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004).

§ 12. Relativamente ao crédito presumido referido no § 11:

I o valor das aquisições que servir de base para cálculo do crédito presumido não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de produto, pela Secretaria da Receita Federal SRF; e

II a Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para regulamentá-lo.

Já o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estabelece que o crédito, em geral, não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. As opções de compensação e/ou ressarcimento não foram previstas.

Posteriormente, o § 10 do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2002, e os §§ 11 e 12 do art. 3º, da Lei nº 10.833, foram revogados pela Lei nº 10.925, de 23/7/2004, art. 16, convertida da MP nº 183, de 30/4/2004, literalmente:

Art. 16. Ficam revogados:

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

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

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

No entanto, essa mesma lei restaurou o crédito presumido da contribuição para o PIS, assim dispondo:

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) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplicasse também às aquisições efetuadas de:

I cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01

a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

II pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (destaque não original)

*§ 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.*

(...)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento: (destaque não original)

*I do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;*

*II de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo.*

*§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.*

O ressarcimento e/ou a compensação de créditos da contribuição para o PIS não aproveitados, segundo a Lei nº 10.833, de 2003, art. 5º, I, e § 2º, beneficia apenas o saldo credor trimestral de créditos decorrentes de exportações de mercadorias, assim dispondo:

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

I exportação de mercadorias para o exterior; II prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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.

A compensação de créditos de contribuição para o PIS decorrentes de operações internas, envolvendo custos de aquisições de insumos no mercado interno e externo e vendas para o mercado interno, somente passou a ser permitida para o saldo credor apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, conforme estabelece a Lei nº 11.116, de 18/5/2005, art. 16, literalmente:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

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

II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestrecalendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

O que a legislação tributária garante é a manutenção dos créditos da contribuição para o PIS, básicos e presumidos, decorrentes de operações (vendas) efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência desta contribuição, conforme previsto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, literalmente:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Ora, segundo os dispositivos legais citados e transcritos anteriormente, o crédito presumido da contribuição para o PIS somente pode ser utilizado para dedução da própria contribuição apurada mensalmente. Inexiste amparo legal para a compensação e/ou ressarcimento de saldo credor trimestral desta contribuição.

O ressarcimento/compensação beneficia somente o saldo credor trimestral de créditos decorrentes de exportações e do crédito básico normal, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18/5/2005, citado e transcrito anteriormente.

Desta forma, com sustentação na decisão acima transcrita, rejeito a preliminar de nulidade e voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

Fl. 9 do Acórdão n.º 3302-012.797 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 16349.000025/2008-78