



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16366.000580/2010-14  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.196 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de dezembro de 2022  
**Recorrente** CIA IGUAÇU DE CAFÉ SOLÚVEL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.**

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

**CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CORRETAGEM.**

O pagamento de corretagem a pessoas jurídicas que atuam como representantes comerciais autônomos, efetuando a colocação de produtos no mercado (intermediação de vendas), não gera direito a crédito da contribuição, dado que tal serviço não preenche a definição de insumo estabelecida para tal fim pela legislação de regência, por não ser aplicado, ou consumido diretamente na fabricação de produtos destinados a venda ou nos serviços prestados pelo contratante.

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. INSUMO. AQUISIÇÕES DE CAFÉ EM OPERAÇÕES SUJEITAS À SUSPENSÃO DE PIS E COFINS. CRÉDITOS PRESUMIDOS.**

O café *in natura* utilizado como insumo por empresa que industrializa mercadorias destinadas à alimentação humana, adquirido de pessoas físicas, cerealistas, cooperativas de produção agropecuária e pessoas jurídicas cuja atividade seja a produção agropecuária, gera créditos presumidos no regime da não cumulatividade. O beneficiamento do café não se enquadra no conceito de produção a que se refere o §6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, sendo obrigatória a suspensão da incidência do PIS e de Cofins nas vendas de café beneficiado ("café cru").

**AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE CAFÉ DE COOPERATIVAS. ATIVIDADE PRODUTIVA. INSUMO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO BÁSICO. CRÉDITO PRESUMIDO.**

O café utilizado como insumo, adquirido por empresa agroindustrial que produza mercadorias destinadas à alimentação humana, de cooperativas que exercem cumulativamente as atividades de padronização, beneficiamento, preparo e mistura para definição de aroma e sabor (*blend*) ou separação dos grãos por densidade, com redução dos tipos determinados pela classificação

oficial, gera créditos básicos no regime da não cumulatividade. Por outro lado, as vendas de insumos à agroindústria por cooperativas que não tenham exercido as mencionadas atividades em relação ao café sujeitam-se à suspensão de PIS e de Cofins, podendo o adquirente descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos insumos adquiridos.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APURAÇÃO.**

Se os créditos eram passíveis de apuração e não o foram na época própria, poderão ser apurados de forma extemporânea, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, quando cabíveis, como as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), além da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), nas épocas em que devidas.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PRAZO.**

O prazo para eventual pedido de ressarcimento de créditos do Pis/Pasep e da Cofins na sistemática não cumulativa é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito, após o encerramento do trimestre-calendário, aplicando-se as disposições do Decreto n.º 20.910, de 1932, desde que não ocorra a utilização dos referidos créditos como desconto das contribuições.

**RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES À TAXA SELIC.**

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos à contribuição em epígrafe, por falta de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencida a conselheira Denise Madalena Green que revertia as glosas referentes ao serviço de corretagem na proporção dos insumos adquiridos.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Mariel Orsi Gameiro.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, manteve a glosa dos créditos apurados pela Recorrente atinente (i) as aquisições de bens importados com suspensão de PIS/COFINS; (ii) aos serviços de corretagens; (iii) aproveitamento de crédito extemporâneo; e afastamento da atualização pela Taxa Selic dos créditos apurados pela Recorrente, nos termos da ementa abaixo:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

**PROVA.**

A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

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

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.**

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

**CRÉDITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. CORRETAGEM.**

O pagamento de corretagem a pessoas jurídicas que atuam como representantes comerciais autônomos, efetuando a colocação de produtos no mercado (intermediação de vendas), não gera direito a crédito da contribuição, dado que tal serviço não preenche a definição de insumo estabelecida para tal fim pela legislação de regência, por não ser aplicado, ou consumido diretamente na fabricação de produtos destinados a venda ou nos serviços prestados pelo contratante.

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGROINDÚSTRIA. INSUMO. AQUISIÇÕES DE CAFÉ EM OPERAÇÕES SUJEITAS À SUSPENSÃO DE PIS E COFINS. CRÉDITOS PRESUMIDOS.**

O café *in natura* utilizado como insumo por empresa que industrializa mercadorias destinadas à alimentação humana, adquirido de pessoas físicas, cerealistas, cooperativas de produção agropecuária e pessoas jurídicas cuja atividade seja a produção agropecuária, gera créditos presumidos no regime da não cumulatividade. O beneficiamento do café não se enquadra no conceito de produção a que se refere o §6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, sendo obrigatória a suspensão da incidência do PIS e de Cofins nas vendas de café beneficiado ("café cru").

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE CAFÉ DE COOPERATIVAS. ATIVIDADE PRODUTIVA. INSUMO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO BÁSICO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O café utilizado como insumo, adquirido por empresa agroindustrial que produza mercadorias destinadas à alimentação humana, de cooperativas que exercem cumulativamente as atividades de padronização, beneficiamento, preparo e mistura para definição de aroma e sabor (*blend*) ou separação dos grãos por densidade, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, gera créditos básicos no regime da não cumulatividade. Por outro lado, as vendas de insumos à agroindústria por cooperativas que não tenham exercido as mencionadas atividades em relação ao café sujeitam-se à suspensão de PIS e de Cofins, podendo o adquirente descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos insumos adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APURAÇÃO.

Se os créditos eram passíveis de apuração e não o foram na época própria, poderão ser apurados de forma extemporânea, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, quando cabíveis, como as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), além da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), nas épocas em que devidas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PRAZO.

O prazo para eventual pedido de ressarcimento de créditos do Pis/Pasep e da Cofins na sistemática não cumulativa é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito, após o encerramento do trimestre-calendário, aplicando-se as disposições do Decreto nº 20.910, de 1932, desde que não ocorra a utilização dos referidos créditos como desconto das contribuições.

RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES À TAXA SELIC.

É incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos à contribuição em epígrafe, por falta de previsão legal.

Em sede recursal, a Recorrente, em síntese, reproduz suas razões de defesa, alegando: **preliminarmente** (i) nulidade da decisão recorrida, por ter apreciado questões não suscitadas na defesa; **meritoriamente** (ii) deve ser revertida a glosa nas aquisições de café cru, posto que a operação não deve ser considerada suspensa, a teor do artigo 9º, da Lei nº 10.925/04; (iii) direito ao crédito com despesas de corretagem; (iv) direito a apropriação de crédito extemporâneo; (v) incidência da Taxa Selic para apuração dos créditos de PIS/COFINS .

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

### 1 - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

### 2 - Preliminar de nulidade

A Recorrente pleiteia a nulidade da decisão recorrida, por entender que restou o acórdão ao destinar sua análise a questões não arguidas em sede defesa, infringiu o artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/72.

Segundo a Recorrente, em nenhum momento foi arguido inconstitucionalidade e ilegalidade de norma jurídica, sendo que o pronunciamento sobre referidas questões faz incidir as previsões contidas no inciso II, do artigo 59, do Decreto n.º 70.235/72.

Sem razão a Recorrente. Isto porque, não houve nenhum prejuízo ou ausência de análise das questões de fato e direto das matérias arguidas pela Recorrente, por conta do pronunciamento da decisão recorrida que afirmou que *“a autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária”*. Acaso houvesse alguma omissão de fundamentos utilizados pela Recorrente por conta desse pronunciando, estaríamos diante de uma nulidade por preterição do direito de defesa, o que não é o caso dos autos, onde resta demonstrado que todas as alegações apresentadas pela Recorrente foram analisadas.

Portanto, rejeito o pedido de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa.

### **3 – Meritoriamente**

Meritoriamente, a Recorrente trouxe em seu recurso voluntário os seguintes argumentos, que serão devidamente analisados: (ii) deve ser revertida a glosa nas aquisições de café cru, posto que a operação não deve ser considerada suspensa, a teor do artigo 9º, da Lei n.º 10.925/04; (iii) direito ao crédito com despesas de corretagem; (iv) direito a apropriação de crédito extemporâneo; (v) incidência da Taxa Selic para apuração dos créditos de PIS/COFINS .

#### **3.1 – Aquisições em Operações Sujetas à suspensão das contribuições**

Quanto ao crédito na aquisição do café cru em grãos, indica a fiscalização que o crédito de todas as aquisições deveriam se sujeitar à sistemática de apuração do crédito presumido do art. 8º, da Lei n.º 10.925/2004, não podendo ser objeto de crédito integral do art. 3º, I, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A linha de contestação oposta pela contribuinte é a de que o café adquirido é café que já sofreu processo de industrialização na etapa anterior não se aplicando a hipótese de suspensão. Caberia a ela, assim, o direito de se apropriar de créditos básicos, ressarcíveis. A contribuinte, alega, ainda, em industrialização ou produção tanto quanto se refere a beneficiamento de café quanto à redução por tipos segundo a classificação oficial.

Contudo, café beneficiado não é café industrializado. O beneficiamento pode significar simplesmente a remoção de sua casca, permanecendo o produto ainda dentro da definição dada pelo inciso III do art. 2º do Decreto-Lei n.º 986, de 1969:

Art. 2º Para os efeitos deste Decreto-Lei considera-se:

(...)

III – Alimento in natura: todo alimento de origem vegetal ou animal, para cujo consumo imediato se exija, apenas, a remoção da parte não comestível e os tratamentos indicados para a sua perfeita higienização e conservação.

Segundo esse dispositivo, o café, mesmo tratado para sua perfeita higienização e conservação, ainda é considerado in natura.

A interpretação de que o café beneficiado não tem natureza de produto industrializado também se sustenta em razão do disposto na Instrução Normativa nº 660, de 17 de julho de 2006, que manteve as normas já antes prescritas pela revogada Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006:

IN SRF nº 660, de 2006:

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º ;

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º

§1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção. (destaque acrescido).

Pelo que se lê, fica claro que o beneficiamento do café não caracteriza indústria e portanto, a venda de café beneficiado por cerealistas, cooperativas de produção agropecuária ou pessoas jurídicas que exerçam atividades agropecuárias é operação sujeita à suspensão de PIS e Cofins.

Nos termos da legislação, a aquisição de café beneficiado permite ao adquirente de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, o direito à apuração de créditos presumidos.

Por essa razão, correta a reclassificação para presumidos os créditos básicos calculados pela contribuinte nas aquisições de café beneficiado de cerealistas, cooperativas de produção agropecuária e de pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuárias.

O que caracteriza a atividade agroindustrial é o exercício cumulativo das atividades citadas no art. 8º, § 6º, da Lei 10.925, de 2004, e no art. 6º, inciso II, da Instrução Normativa SRF 660, de 2006:

Lei nº 10.925, de 2004:

Art. 8º (...)

(...)

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, e revogado pela Lei nº 12.599, de 2012)

Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006:

Art. 6º Para os efeitos desta Instrução Normativa, entende-se por atividade agroindustrial

I – a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e

II – o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.

Assim, às aquisições realizadas pela contribuinte de pessoas jurídicas, inclusive cooperativas que "produzam" (nos termos do §6º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004) mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana descritas no caput art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não se aplica a suspensão de PIS e de Cofins prevista no art. 9º da mesma lei por força da exceção inscrita no §1º, inciso II do mesmo artigo. Confira-se:

Lei nº 10.925, de 2004:

Art. 9o A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1o do art. 8o desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 1o O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6o e 7o do art. 8o desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2o A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Relembrando o que dizem os §§ 6o e 7o do art. 8o da Lei nº 10.925, de 2004, sempre registrando que o café está no código 09.01 da NCM:

Lei nº 10.925, de 2004:

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 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)

[...]

§ 6o Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 7o O disposto no § 6o deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)



Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, entendendo os serviços de corretagem pagos a terceiros para intermediar a aquisição de insumos, no caso cafés, está fora do contexto de processo produtivo realizado pela Recorrente, tratando-se de despesa administrativa e anterior a etapa produtiva, não geradoras de crédito da não cumulatividade.

Assim, mantém-se as glosas sobre as despesas com serviços de corretagem.

### 3.3 – Crédito Extemporâneo e prazo quinquenal para sua apropriação

Quanto a solução da matéria tratada neste tópico, verifica-se a recorrente reproduziu as mesmas razões aduzidas na defesa. Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* 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*:

Em sua defesa, a contribuinte alega que o crédito extemporâneo das aquisições efetuadas nos meses de agosto de 2004 a abril de 2006 foi **apropriado** em sua escrituração e no DACON, em agosto de 2009, sendo este o marco da contagem do prazo quinquenal, que deve observar as disposições do Decreto nº 20.910, de 1932, e não do art. 168 do CTN, como pretendido pela fiscalização.

Cumprir registrar que a fiscalização reconheceu a existência do crédito extemporâneo decorrente de operações de exportação, correspondente à diferença entre o crédito integral cabível e o crédito presumido equivocadamente apropriado, e a possibilidade de sua utilização. Nesse sentido, tomou por base, para contagem do prazo quinquenal para apuração e utilização do crédito, aquele previsto no art. 168 do CTN, considerando os próprios períodos de apuração dos créditos extemporâneos (agosto de 2004 a abril de 2006) frente a data da transmissão do Pedido de Ressarcimento (19/10/2009), dizendo que apenas dispensou a contribuinte da obrigação de retificar os correspondentes DACON, aceitando a prestação da informação no DACON de agosto de 2009, em virtude da racionalização de procedimento, diante do efeito prático e da possibilidade de conferência daqueles valores nos demonstrativos apresentados. Por decorrência, efetuou a glosa do crédito extemporâneo correspondente aos meses de agosto e setembro de 2004, diante do transcurso do prazo quinquenal.

É entendimento da Receita Federal do Brasil que o crédito extemporâneo deve ser apurado mediante a retificação da escrituração e das declarações a cujo período se refere o crédito, desde que observado o prazo prescricional quinquenal, prazo este que também deve ser observado para apropriação (utilização) do crédito extemporâneo mediante dedução dos valores devidos ou mediante compensação e ressarcimento. Nesse sentido traz-se à colação excertos da Solução de Consulta COSIT nº 486, de 25/09/2017, publicada no DOU de 18/10/2017:

13. Finalmente, quanto ao desdobramento das questões apresentadas, ou seja, **a possibilidade aplicação do “disposto no art. 3º, § 4º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, desde que observado o prazo prescricional quinquenal, para apropriar todos os créditos que deixaram de ser apropriados nas épocas próprias”,** nenhum óbice existe à pretensão da consulente. **Se os créditos eram passíveis de apuração e não o foram na época própria, poderão ser apurados de forma extemporânea, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, quando cabíveis, como as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), além da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), nas épocas em que devidas.**

13.1 O prazo extintivo a ser observado é de cinco anos a contar da data em que poderiam ter sido apurados tais créditos, tanto para apuração quanto para utilização mediante dedução de valores devidos ao mesmo título ou, se for o caso, e

**nas hipóteses expressamente previstas, compensação ou ressarcimento.** (destaques acrescidos)

Lembre-se, o regime não cumulativo do Pis/Pasep foi instituído pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que assim dispõe: Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (...)

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

(...)

**§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.**

(...). (destaques acrescidos)

Ao instituir o regime não cumulativo desta contribuição, o legislador definiu a base de cálculo e a alíquota, determinando a forma de apuração do valor devido, e autorizou o desconto de créditos. Ou seja, para a efetivação da não cumulatividade, apuram-se os créditos expressamente autorizados em lei, os quais são descontados dos valores devidos do Pis/Pasep, no próprio mês ou em meses subsequentes. Esta é a regra geral do regime não cumulativo.

Além desta regra geral, o legislador estabeleceu, no art. 5º da mesma Lei, o regramento no tocante às receitas auferidas em operações relacionadas ao mercado externo:

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 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. (destaques acrescidos)

Como se percebe, a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo do Pis/Pasep deve, ao apurar os créditos a que tem direito, segregá-los, vinculando-os às receitas auferidas no mercado interno ou às receitas auferidas com as atividades referidas nos incisos I a III do caput do art. 5º. Esta segregação se faz necessária porque, desde a instituição do regime não cumulativo, os créditos vinculados às receitas auferidas no mercado interno somente são passíveis de utilização para desconto (dedução) do valor da contribuição devida, no próprio mês ou em meses subsequentes, enquanto os créditos vinculados a receitas auferidas com vendas para o mercado externo podem também ser objeto de pedido de ressarcimento ou de utilização para compensação com débitos relativos a outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

Posteriormente, o legislador criou a possibilidade de compensação com débitos relativos a outros tributos administrados pela RFB e de pedidos de ressarcimento, também para os créditos vinculados às receitas auferidas no mercado interno em operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição. Esta possibilidade foi inserida em nosso ordenamento por meio do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, que assim dispõem:

Lei nº 11.033, de 2004:

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. Lei nº 11.116, de 2005:

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 trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da romulgação desta Lei. (destaques acrescidos)

Pois bem, desde a vigência da MP n.º 66, de 2002, convertida na Lei n.º 10.637, de 2002, a compensação e o ressarcimento só se formalizam mediante a transmissão dos respectivos formulários eletrônicos constantes do programa PER/DCOMP, denominados Declaração de Compensação e Pedido de Ressarcimento, ou na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em papel acompanhada de documentação probatória, a teor da legislação pertinente aos procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento, à época representada pela IN RFB n.º 900, de 30/12/2008:

**Art. 28. O pedido de ressarcimento a que se refere o art. 27 será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do programa PER/DCOMP** ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração em meio papel acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

(...).

... Art. 34. **O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, **passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação** de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

**§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP** ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

(...).

...

**Art. 42. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios**, vencidos ou vincendos, relativos a tributos de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei n.º 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

**§ 1º A compensação a que se refere este artigo será efetuada pela pessoa jurídica vendedora na forma prevista no § 1º do art. 34.**

(...)

**§ 4º** O disposto no inciso II do caput aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004.

(...)

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III do caput e o § 4º somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário. § 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I do caput, remanescentes do desconto de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora **não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito**, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 34.

(...)

**§ 10. A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II do caput e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com os arts. 27 e 28.** (destaques acrescidos)

Assim, somente mediante a transmissão dos citados formulários eletrônicos é que se formaliza a compensação e/ou o ressarcimento com a utilização do crédito extemporâneo das contribuições ora em questão.

Mediante a Solução de Consulta COSIT nº 324, de 20/06/2017, publicada no DOU de 23/06/2017, a Administração Tributária expressamente reconhece que os créditos das contribuições na sistemática não cumulativa estão, de fato, sujeitos ao prazo quinquenal a que alude a Requerente, qual seja, aquele previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, de modo que o pedido de ressarcimento sujeita-se ao prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de apuração do crédito, após o encerramento do trimestre calendário, desde que não ocorra a utilização dos referidos créditos como desconto do referido pagamento:

**11. Quanto à segunda indagação, ela refere-se à possibilidade de apropriação e de utilização extemporâneas dos créditos da Cofins, bem como à possibilidade de existirem restrições de caráter temporal a essas ações.**

11.1. Como a Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, estabelece que a pessoa jurídica poderá descontar créditos, e não que a pessoa jurídica deverá descontar créditos, a apropriação e a utilização deles são facultativas, e não obrigatórias. Assim, a apropriação e a utilização dos créditos da Cofins são direitos subjetivos da pessoa jurídica e, devido a essa natureza, podem ser exercidos extemporaneamente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

11.2. Como regra geral, a única possibilidade de utilização dos créditos da exação em comento é seu desconto do valor dessa contribuição no mês subsequente ao mês de competência dos custos, despesas e encargos vinculados aos créditos em questão (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput c/c § 1º) ou nos meses posteriores (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 4º).

11.3. Apesar disso, a legislação também prevê expressamente a possibilidade de ressarcimento desses créditos em dinheiro ou de sua compensação com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, em determinadas hipóteses.

11.4. Assim, **ao final de cada trimestre calendário, a pessoa jurídica pode optar por compensar ou requerer o ressarcimento do saldo de créditos** da Cofins eventualmente existente, conforme previsão do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, que aduzem:

Lei nº 11.033, de 2004

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.

Lei nº 11.116, de 2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro

de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 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 n.º 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 trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

**11.5. Quanto à contagem do prazo, cumpre distinguir os pedidos de restituição, relativos à repetição do indébito tributário, e os pedido de ressarcimento. Os créditos escriturais, passíveis de ressarcimento, embora guardem relação com o tributo apurado na forma da legislação, não tem por origem o pagamento indevido ou a maior. Logo, são diversos os regimes jurídicos aplicáveis ao pedido de restituição e ao pedido de ressarcimento, sendo este último o objeto da consulta.**

**11.6. No sentido do disposto na Solução de Divergência Cosit n.º 21, de 2011, aplica-se ao pedido de ressarcimento de créditos escriturais, quanto à contagem de prazo, o disposto no Decreto n.º 20.910, de 1932:**

EXISTÊNCIA E TERMO DE INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL DOS CRÉDITOS REFERIDOS NO ART. 3º DA LEI Nº 10.637, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2001; E NO ART. 3º DA LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto n.º 20.910, de 06 de janeiro de 1932.

[...]

**O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração;**

**11.7. Portanto, conclui-se que o prazo para eventual pedido de ressarcimento de créditos da Cofins é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da apuração do crédito, após o encerramento do trimestrecalendário, aplicando-se as disposições do Decreto n.º 20.910, de 1932, desde que não ocorra a utilização dos referidos créditos como desconto do referido pagamento.**

**11.8. Os procedimentos para o pedido de ressarcimento e a compensação dos créditos da Cofins são disciplinados, no âmbito desta Secretaria, pela Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012.**(destaques acrescidos)

Destaque-se, da Solução de Consulta acima, o dever de a contribuinte observar, para o Ressarcimento e a Compensação, os procedimentos disciplinados na legislação então vigente (IN RFB n.º 1.300, de 2012), que, à época, como antes dito, encontravam-se regidos na IN RFB n.º 900, de 2008, a qual já determinava, como antes dito, a transmissão eletrônica do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação.

Com efeito, o princípio da segurança jurídica impõe que as relações não devem se eternizar no tempo, determinando, desta feita, a prática de ações pelos sujeitos ativos e passivos, conforme ritos e prazos estipulados no ordenamento jurídico vigente.

E, nos termos do ordenamento vigente, à Administração Tributária foi imposto o dever da restituição/compensação dos tributos indevidamente recolhidos aos cofres públicos, bem como do ressarcimento. Porém, referidas obrigações não se incluem entre aquelas constantes na seara das imposições ex-officio, de sorte que, para serem cumpridas pela

Administração Tributária, devem ser devidamente provocadas pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária.

De fato, sem a provocação do sujeito passivo, no prazo estipulado pela norma vigente e conforme o rito processual cabível, não se impõe à Administração qualquer responsabilidade, quanto ao dever de repetição de indébito tributário, de compensação e de ressarcimento.

No presente caso, a fiscalização observou não ter havido a utilização dos referidos créditos extemporâneos como desconto das contribuições.

Assim, aplica-se, para o pedido de ressarcimento, a regra de contagem do prazo quinquenal na forma da Solução de Consulta COSIT n.º 324, de 2017, tendo como parâmetro o trimestre de apuração dos créditos extemporâneos, e não o mês de agosto de 2009, no qual foram informados em DACON, como pretendido pela Recorrente.

O trimestre calendário, correspondente aos meses de agosto e setembro de 2004, encerrou-se em 30/09/2004. Desse modo, a contagem do prazo quinquenal para a formalização do respectivo pedido de ressarcimento se inicia em 1º/10/2004, encerrando-se em 1º/10/2009.

Nesse contexto, impõe-se reconhecer que à data da transmissão do Pedido de Ressarcimento, feito em 19/10/2009, já se havia expirado o prazo quinquenal de que trata o Decreto n.º 20.910, de 1932, devendo-se, pois, manter a glosa dos créditos extemporâneos relativos às aquisições dos meses de agosto e setembro de 2004.

### 3.4 – Taxa Selic

A Recorrente, em síntese, alegou ofensa ao artigo 24, da Lei n.º 11.457/2007, posto que ultrapassado o prazo contado entre a data do protocolo do pedido de ressarcimento e a análise da DRF, sendo suficiente para aplicar a correção pela SELIC; pede aplicação do REsp n.º 1.138.206/RS e do REsp 993.164

Pois bem.

Dispõe o artigo 24 supra citado:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Referido normativo, traz em seu bojo apenas uma obrigatoriedade à ser cumprida pela administração pública, qual seja, proferir decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. Não há, como pretende a Recorrente, determinação legal para que admitida, em caso de descumprimento do prazo, haja incidência de correção pela Taxa Selic.

Ou seja, não há permissivo legal para acolher as pretensões da Recorrente.

Sequer as decisões judiciais se prestam para embasar o pedido da Recorrente, posto que além de não vincular o julgamento administrativo, ressalvado apenas as hipóteses regimentais (artigo 62 do RICARF), tratam de processos administrativos originários de pedido de restituição (REsp 1.138.206/RS) e de pedido de ressarcimento de crédito de IPI (REsp 993.164, institutos normativos (restituição diferente de ressarcimento) e tributos que não se confundem ao presente caso.

Além disso, o art. 145 da IN RFB n.º 1.717, de 2017, é claro ao dispor sobre a não incidência de juros de mora sobre o crédito objeto de ressarcimento relativo ao PIS ou à Cofins: uros de mora sobre o crédito objeto de ressarcimento relativo ao PIS ou à Cofins:

Art. 145. Não haverá incidência dos juros compensatórios sobre o crédito do sujeito passivo:

[...]

III - no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e relativos ao Reintegra, bem como na compensação dos referidos créditos; e

[...]

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus