



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.000852/2010-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.188 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2021
Recorrente FRIMESA COOPERATIVA CENTRAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO.

Solicitação de ressarcimento e compensação de crédito presumido da contribuição para o PIS vinculado a receita de exportação apurado no ano-calendário de 2008 somente pode ser deferida se o pedido houver sido realizado a partir de 1º de janeiro de 2010.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A preclusão indica a perda da capacidade processual, pelo seu não uso dentro do prazo previsto em lei (preclusão temporal). A matéria não impugnada não autoriza o exame de questão não suscitada e não discutida no processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente)

Relatório

Abaixo reproduzo o relatório da Delegacia Regional de Julgamento que o elaborou quando apreciou a manifestação de inconformidade.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que (i) reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado em Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) referentes à contribuição para o referentes à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) do 1º ao 4º trimestre de 2008, e (ii) homologou parcialmente as Declarações de Compensação (Dcomp) vinculadas àqueles PER.

Os PER são os abaixo elencados:

PER	Período do Crédito	Valor (R\$)
26398.77972.220908.1.1.09-2728	1º Trimestre de 2008	330.080,52
18452.89690.220908.1.1.09-5943	2º Trimestre de 2008	392.472,80
22667.41202.311008.1.1.09-1539	3º Trimestre de 2008	284.331,04
24893.73469.010409.1.1.09-3738	4º Trimestre de 2008	347.771,48

Despacho Decisório

A Autoridade fiscal informa que se trata de análise de pedidos de ressarcimento de créditos de PIS não cumulativo, originários de aquisições no mercado interno e de importações, vinculados a receitas de exportação. Ademais, informa que, como a Requerente é cooperativa que exerce atividades agroindustriais, compõem os valores dos pedidos de ressarcimento créditos presumidos dessa atividade, previstos no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

O ressarcimento solicitado está previsto no inciso II do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Os créditos a descontar são regulados pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e pelo art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

Na condição de cooperativa que exerce atividades agroindustriais, a Interessada ainda utilizou, para compor o valor do ressarcimento, créditos presumidos previstos no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

Foram identificadas diferenças nos percentuais aplicados no rateio dos créditos em função de receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e receitas de exportação.

Os percentuais identificados pela fiscalização estão demonstrados no Anexo I (fls. 3.639 a 3.641).

Passou-se, então, à análise rubrica a rubrica dos valores de crédito utilizados pela Interessada no Dacon e seu efeito no valor do ressarcimento.

1. Bens para Revenda

1.1 Aquisições de bens para revenda de cooperados: essas mercadorias são excluídas da base de cálculo das contribuições do vendedor. Desse modo, se não há recolhimento do tributo na etapa anterior da cadeia produtiva, fica caracterizada a situação prevista no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Assim, foram glosadas as notas fiscais que se enquadram nessa situação.

1.2 Aquisição de motocicleta para revenda: a aquisição de veículos para revenda não gera direito ao crédito das contribuições, uma vez que a revenda de bens dessa natureza não faz parte da operação da Cooperativa.

2. Bens Utilizados como Insumo

Para os diversos bens referentes a compras de Matéria-Prima, Produto Intermediário e Material de Embalagem foi efetuada a verificação por amostragem do enquadramento destes materiais no conceito de insumo e, por não se enquadrarem nesta aceção, foi efetuada a glosa de 10.229 (dez mil, duzentas e vinte e nove) notas fiscais.

Dentre os **produtos e aplicações** relacionados pela requerente e glosados, destacam-se os seguintes:

a) Equipamentos de proteção individual cuja impossibilidade de crédito foi objeto da Solução de Divergência Cosit n.º 43/08.

b) Detergentes, desinfetantes, produtos de limpeza, higienização, lubrificantes, peças para manutenção industrial, produtos químicos e produtos de laboratório, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou consumidos na produção ou por não terem sofrido alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no processo de fabricação ou na produção de bens destinados à venda.

c) Produtos constantes das demais aplicações, pelas mesmas razões expostas no item "b".

Na relação de bens apresentada pela impetrante, também foram identificadas 114 (cento e quatorze) notas fiscais para as quais a denominação apresentada não possibilitou a caracterização do produto, como por exemplo: "embalagens", "peças aplicadas embutideira" e "peças aplicadas refinaria". Por não permitir uma análise apropriada de seu enquadramento no conceito de insumo, tais notas foram glosadas.

Também foram identificados insumos cuja aquisição não está sujeita ao pagamento da contribuição, o que é vedado pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002. Para facilitar a compreensão, as glosas referentes a este inciso estão explicitadas nos quatro itens que seguem:

a) Aquisições de cooperativas associadas à Cooperativa Central Frimesa: conforme já mencionado, as vendas de cooperativas para seus associados devem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins (art. 15 da MP n.º 2.158/35-2001 - Lei n.º 10.676/2002). Destarte, se por força de lei não há recolhimento desses tributos na etapa anterior da cadeia produtiva, fica vedado o aproveitamento de crédito pela adquirente das mercadorias.

b) Aquisições de gás liquefeito de petróleo - GLP: esses produtos estão sujeitos à incidência monofásica e, portanto, sua venda tem incidência de alíquota zero. Assim, resta caracterizada a incidência do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

c) Aquisições de insumos com suspensão da exigibilidade das contribuições: as vendas de produtos agropecuários efetuadas à Frimesa, por ser esta uma pessoa jurídica que exerce atividade agroindustrial e também pelo fato de seus produtos se enquadrarem nas condições do inciso I do art. 5º da IN SRF n.º 660/06, devem ser efetuadas com suspensão e, portanto, não geram direito ao desconto de créditos na rubrica de "bens utilizados como insumos".

d) Aquisições de soro de leite em pó e de leite em pó: ambos são produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição pelo fato de terem suas alíquotas reduzidas a 0% pelo

Decreto n.º 5.630, de 2005. Assim, fica caracterizada a incidência do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

Outro ponto que merece destaque diz respeito aos fretes utilizados pela contribuinte e indicados como composição da rubrica "Bens utilizados como insumos". No caso específico, para que os fretes sejam considerados bens/serviços empregados como insumos devem estar relacionados ao transporte de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, integrando, assim, o custo de aquisição desses insumos.

Para identificar eventuais fretes que não se enquadram no conceito acima transcrito, foi avaliada a planilha apresentada pela impetrante, na qual os fretes são identificados pela origem, destino, número da nota fiscal e descrição do produto transportado. Dessa análise foram efetuadas glosas de notas fiscais relacionadas a transporte de mercadorias que não se enquadram no conceito de insumo.

Adicionalmente, foram glosados créditos originários de notas fiscais relativas a fretes sem a comprovação da mercadoria transportada.

Na relação em meio magnético apresentada pelo contribuinte, foram identificadas, nessa rubrica, notas fiscais duplicadas, cujos créditos foram glosados. Para tal constatação, foram comparados os números das notas fiscais, os respectivos CNPJ e razão social do emitente, os valores totais da nota e a descrição dos produtos.

3. Serviços Utilizados como Insumos

Foram verificadas por amostragem as notas fiscais constantes na base de cálculo dos créditos declarados nessa rubrica e realizadas glosas que estão discriminadas nos itens seguintes.

a) Aquisições de serviços de cooperados: estes serviços são excluídos da base de cálculo de apuração das contribuições do prestador cooperado em função do exposto no art. 15 da MP n.º 2.158/35-2001 - Lei n.º 10676/2003. Desse modo, se por força de lei não há recolhimento do tributo na etapa anterior da cadeia produtiva, fica caracterizada a situação prevista no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

b) Serviços não utilizados como insumo: na lista apresentada pela requerente, encontramos serviços declarados na rubrica "*Serviços utilizados como insumos*" que não se subsumem a essa condição, tais como: serviços de revestimento de rodas, serviços de torno, fresa, solda e rebobinagem, fomento leiteiro, serviços de extração de lenha, análise de água e alimentos, dentre outros.

c) Fretes sem comprovação da mercadoria transportada: essa comprovação é necessária para que se verifique se o frete realizado é relativo a insumo, pois somente este gera direito ao crédito das contribuições em análise.

d) Notas fiscais duplicadas: na relação em meio magnético apresentada pela empresa foram identificadas nessa rubrica notas fiscais duplicadas. Para tal constatação, foram comparados os números das notas fiscais, o CNPJ e a razão social do emitente, os valores e a descrição dos produtos.

4. Despesas de Energia Elétrica

Na conferência física dos documentos apresentados na instrução do processo foram encontrados valores de encargos, taxas e multas, tais como taxas de iluminação pública e multas por atraso no pagamento, que não se caracterizam como energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Adicionalmente, foram identificadas 13 notas fiscais para as quais o CNPJ do destinatário da nota fiscal não corresponde ao CNPJ da Impetrante. Considerando que para aproveitamento de crédito é necessário que a energia elétrica seja consumida nos

estabelecimentos da pessoa jurídica, foram efetuadas glosas dos valores de créditos relativos a essas notas fiscais.

5. Despesas de Aluguéis de Prédios e Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica

Na análise das cópias de contratos de aluguel e comprovantes de pagamento selecionados por amostragem, constatamos dois erros e/ou omissões a seguir relacionados:

a) Aluguéis de prédios pagos a cooperados: estes aluguéis são excluídos da base de cálculo de apuração das contribuições do locatário cooperado em função do exposto no art. 15 da MP n.º 2.158/35-2001 - Lei n.º 10.676/2003. Deste modo, se por força de lei não há recolhimento do tributo na etapa anterior da cadeia produtiva, fica caracterizada a situação prevista no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.

b) Notas fiscais em duplicidade: na relação em meio magnético apresentada pelo contribuinte foram identificadas notas fiscais duplicadas. Para tal constatação, foram comparados os números das notas fiscais, CNPJ e razão social do emitente, os valores totais da nota e a descrição dos produtos.

6. Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

Foram identificadas despesas que não se enquadram no conceito de armazenagem, quais sejam, despesas de movimentação (carga, descarga e transporte de mercadorias) e estadias.

Foram também glosados fretes indevidamente considerados na rubrica em análise, por não corresponderem ao transporte de produtos que se enquadrem no conceito de insumo ou de produto acabado.

Ademais, é de relevo destacar a impossibilidade de créditos referentes aos fretes entre estabelecimentos da Cooperativa, tanto de produtos acabados quanto de insumos a serem usados em produtos em elaboração.

Assim, com base nos documentos acostados inicialmente aos autos e também nas planilhas apresentadas pela contribuinte, foram glosadas as notas fiscais declaradas pela própria postulante como sendo fretes de transferência entre estabelecimentos e ainda as notas em que constam os estabelecimentos da própria empresa como origem e destino, concomitantemente.

Também foram identificados fretes sem a devida comprovação da mercadoria transportada. Conforme mencionado anteriormente, essa comprovação é necessária para que se verifique se o frete realizado é relativo a transporte de insumo ou de produto acabado, pois somente assim o frete gera direito ao crédito das contribuições na rubrica em análise.

Ademais, foram identificadas notas fiscais duplicadas. Para essa constatação foram comparados os números das notas fiscais, CNPJ e razão social do emitente, valores e descrição dos produtos.

7. Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição) e Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias

Foram glosados créditos relativos a:

a) bens escriturados no ativo imobilizado que não são utilizados diretamente na produção de mercadorias destinadas à venda, descumprindo assim um dos requisitos necessários ao usufruto do crédito.

b) itens que não podem ser depreciados, tais como: pagamento de INSS para regularização de obra, despesas com despachantes, honorários, mão de obra de instalação de máquinas e equipamentos, prestação de serviços em geral, dentre outros.

c) nota fiscal emitida em desconformidade com a legislação estadual, pois a data limite para sua emissão era 19 de agosto de 2008 e sua emissão ocorreu em 08 de setembro do mesmo ano. A validade nas notas fiscais modelo 1 está prevista no § 25 do art. 138 do Regulamento do ICMS - Paraná. Ademais, na referida nota não consta o Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) e a menção se é nota de entrada ou de saída de mercadorias.

d) duas notas fiscais referentes a aquisição de bens usados.

Outrossim, algumas notas fiscais apresentadas pela requerente tiveram redução da base de cálculo, uma vez que foi identificada no valor total da nota a inclusão de despesas referentes a encargos e taxas exigidos na operação de importação que não podem ser depreciados.

8. Devoluções de Vendas Sujeitas à Alíquota de 7,6%

A avaliação das planilhas apresentadas demonstra que o contribuinte solicita créditos relativos a vendas para as quais não houve tributação, pelo fato de tais vendas representarem uma exclusão da base de cálculo, a título de Ato Cooperativo.

Assim, elaborou-se o Anexo V - Rateio Devoluções (fl. 3.656) com base nas receitas tributadas, em que podem ser verificados os valores deferidos e glosados mensalmente.

9. Créditos de PIS-Importação

Nos Dacon apresentados nota-se que a requerente solicitou créditos, para o primeiro trimestre, na linha 13 - "Outras operações com direito a crédito". Para os demais trimestres, foi habilitada e preenchida a Ficha 16B - "Apuração dos Créditos de PIS/Pasep - Importação". Assim, foram verificados nas planilhas e documentos acostados aos autos os bens declarados, bem como o recolhimento das contribuições devidas na importação. As divergências referentes a esta rubrica estão relacionadas nos dois itens que seguem:

a) Foram identificados máquinas e equipamentos que pelas regras contábeis devem ser escriturados no ativo imobilizado. Assim, os créditos apurados relativos a esse item foram glosados.

b) Verificou-se a existência de bens que não se classificam como insumos. São exemplos: mola de torsão, sensor cilíndrico, guia da corrente, junta de silicone, motor da termo impressão e resistências.

10. Crédito Presumido - Atividades Agroindustriais

A contribuinte apura valores de crédito presumido das atividades agroindustriais. Todavia, esses créditos não podem ser objeto de compensação ou ressarcimento, servindo apenas para utilização como desconto dos valores devidos das contribuições apuradas. Tal vedação está expressa nos arts. 1º e 2º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 22 de dezembro de 2005, e no inciso II do § 3º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006:

ADI SRF nº 15, de 2005:

"Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16."

IN SRF nº 660, de 2006:

"Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

(...)

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

(...)

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento."

Destarte, foram integralmente excluídos os valores do crédito presumido vinculado às atividades agroindustriais utilizados pelo contribuinte para compor os pedidos de ressarcimento ora analisados. Também é de relevo destacar que, em função da ausência de permissivo legal para utilização desses créditos para fins de ressarcimento, não foi verificado o enquadramento legal nem efetuada a conferência física e contábil das notas fiscais utilizadas nessa rubrica. Apenas relacionamos os valores informados pela impetrante no Anexo IV - Débitos x Créditos Apurados e os vinculamos à Receita Tributada no Mercado Interno, com o intuito de verificar se há créditos suficientes para serem descontados do débito apurado após nossa revisão (Vide Anexo I - Apuração da Base de Cálculo das Contribuições).

11. Resultado Apurado

Foi anexada aos autos às fls. 3.592 a 3.593, tabela com resumo dos valores glosados da base de cálculo do crédito pleiteado, informando o número de registros com divergências e os respectivos itens da Informação Fiscal onde se encontram as fundamentações legais que motivam as glosas. Também foram juntadas ao processo, às fls. 3.595 a 3.598, planilhas com os valores totais mensais reconhecidos, por rubrica do Dacon.

Manifestação de Inconformidade

A Interessada teve ciência do Despacho Decisório em 08/11/2010 e apresentou Manifestação de Inconformidade em 08/12/2010.

De acordo com a Manifestante:

"(...) **exclusivamente no que pertine aos créditos presumidos glosados**, o entendimento administrativo merece ser reformado (...) considerando que a compensação e/ou ressarcimento de tais créditos acumulados em razão das atividades agroindustriais da manifestante tem matriz constitucional e legal que se encontra em pleno vigor".

"O inciso I, parágrafo 2º, do art. 149, da CF/88, confere imunidade do PIS sobre as receitas decorrentes de exportação (...)."

"Assim, todas as indústrias nacionais, cuja atividade encontra-se voltada para venda de seus produtos no mercado externo, estão situadas fora do âmbito da tributação do PIS, não apresentando por óbvio, qualquer débito dessa contribuição."

"De outro lado, a CF/88 disciplinou de forma genérica, através do parágrafo 12º, do art. 195, e a Lei 10.637/02 regulamentou, por seu art. 3º, inc. II, a natureza não-cumulativa do PIS, permitindo às pessoas jurídicas o direito de crédito (ordinários e presumidos) sobre os insumos adquiridos e empregados na produção de bens destinados à venda."

"Então, fazendo valer o princípio objetivo da não-cumulatividade, constitui direito das pessoas jurídicas manter os créditos (ordinários e presumidos)

apropriados por força da aquisição de bens adquiridos como insumos na fabricação de bens e produtos destinados à venda."

"Ora, seguindo-se as duas regras (imunidade e não-cumulatividade) as pessoas jurídicas com características exportadoras, por um lado não teriam débito tributário do PIS na venda de seus produtos, e, por outro, acumulariam todos os créditos originários dos insumos empregados na produção."

"(...) o legislador, visando conferir plena efetividade tanto à garantia da imunidade tributária quanto ao princípio da não-cumulatividade, inseriu no sistema positivo pátrio o dispositivo expresso no parágrafo 1º, incs. I e II, e parágrafo 2º, do art. 5º, da Lei 10.637/02, in verbis:

'Art. 6o A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior

II - omissis

III - omissis

§ 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.'

"(...) tudo transcorria bem, até a publicação da Lei 10.925/04 que, por seu art. 16º, revogou expressamente os parágrafos 5º, 6º, 11º e 12º, do art. 3º, da Lei 10.833/03, passando a disciplinar o crédito presumido no art. 8º daquela lei."

"(...) Baseado na referida alteração legislativa, a Secretariada Receita Federal editou, em 22 de dezembro de 2005, o Ato Declaratório Interpretativo n. 15, passando a indeferir o direito a compensação e/ou ressarcimento do crédito presumido, por entender que o parágrafo 1º e 2º do art. 6, da Lei 10.833, ao disciplinar o direito a ressarcimento/compensação, refere-se exclusivamente aos créditos apurados na forma do art.3º, da Lei 10.833/03, e, segundo entendimento fazendário, o crédito presumido passou a ter sua existência vinculada ao art. 8º, da Lei 10.925/04, portanto, somente poderia ser utilizado para compensação com a própria COFINS."

"(...) os dispositivos veiculados pelo malfadado Ato Declaratório Interpretativo 15/05, criam limitações à margem das regras constitucionais e legais sobre o tema, em flagrante violação a diversos princípios tributários, conferindo interpretação tendenciosa

e gramatical à dispositivos que devem receber análise sistêmica e interpretação autêntica (...)."

"Referida modificação legislativa não teve como objetivo criar qualquer óbice na sistemática de aproveitamento do crédito presumido, seu único propósito foi o de reduzir o valor das alíquotas a serem aplicadas nas aquisições, para efeito de crédito presumido, de 80% para 60% e 35%, como reflexo mediato ligado à desoneração da cadeia produtiva operada pela Lei 10.925/04."

"A lei 10.925/04 não faz qualquer referência que implique na modificação ou restrição da utilização do crédito presumido para fins de ressarcimento ou compensação, acumulado por força da imunidade tributária, existente sobre as receitas decorrentes de exportação."

"O citado inciso II, do art. 3º (da Lei nº 10.833/03), que está em pleno vigor, diz expressamente que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação **bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda**. Tal dispositivo engloba expressamente tanto os créditos diretos (destacados na nota fiscal de venda do insumo) como os indiretos (presumidos nos termos da lei)(...)."

"Com efeito, inegável que o direito a compensação/ressarcimento do crédito presumido continua em vigor, devendo ser afastada por completo a adoção do ADI/SRF 015/05 (...)."

A Manifestante transcreve o inciso II do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e apresenta, como suporte às suas alegações, teses doutrinárias e ementa de julgado do Supremo Tribunal Federal acerca do ICMS, que diz que conflita com o princípio da não cumulatividade norma vedadora de compensação do valor recolhido na operação anterior.

Ao final, requer que seja acatada a manifestação de inconformidade e reconhecido o direito ao ressarcimento dos créditos presumidos de PIS reconhecidos pela fiscalização.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO.

Solicitação de ressarcimento e compensação de crédito presumido da contribuição para o PIS vinculado a receita de exportação apurado no ano-calendário de 2008 somente pode ser deferida se o pedido houver sido realizado a partir de 1º de janeiro de 2010.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

A preclusão indica a perda da capacidade processual, pelo seu não uso dentro do prazo previsto em lei (preclusão temporal). A matéria não impugnada não autoriza o exame de questão não suscitada e não discutida no processo.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O julgador destacou em seu voto que o contribuinte recorreu apenas do "crédito presumido – atividades agroindustriais". Assim, as demais matérias objeto do Processo

administrativo Fiscal, restaram preclusas, nos termos do o art. 17¹ do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Inconformado o contribuinte apresentou Recurso Voluntários, requerendo a reforma do julgado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, pelo que deve ser conhecido. Não foram arguidas preliminares.

O presente processo trata de homologação parcial de pedido de ressarcimento de créditos da COFINS não cumulativo, originários de aquisições no mercado interno e de importações, vinculados a receitas de exportação e também de pedidos de ressarcimento de créditos presumidos da atividade de agroindústria, previstos no art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, do 1º ao 4º trimestre de 2008.

Conforme já relatado, foi objeto de Manifestação de Inconformidade e do Recurso que se julga, apenas as glosas relacionadas ao crédito presumido. Conforme abaixo reproduzido, o Recurso Voluntário apresenta os seguintes argumentos:

Em que pesem os argumentos do Acórdão recorrido, a decisão proferida deve ser reformada, uma vez que a recorrente possui o direito aos créditos pretendidos, pelos fundamentos seguir expostos.

Primeiramente, importante esclarecer que a Lei n.º 12.058/2009 permitiu o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma o § 3º, do artigo 8º da Lei 10.925/2004.

Sobre a possibilidade de ressarcimento dos créditos presumidos do § 3º, do artigo 8º da Lei 10.925/2004, necessário verificar o regime não cumulativo do PIS/COFINS.

Os artigos 2º e 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, estabelecem que a agroindústria, com é o caso da recorrente, pode aproveitar os créditos presumidos para compensação ou ressarcimento, caso, até o final de cada trimestre, não utilize os valores.

Desta forma, a Lei n.º 10.925/2004, estabeleceu a possibilidade da pessoa jurídica deduzir do PIS/COFINS devido em cada período, o crédito presumido calculado sobre o valor dos bens referidos nos incisos, II, *caput*, dos artigos 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Com o advento da Lei n.º 11.116/2005, ficou expressamente previsto que:

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

¹ Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

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 promulgação desta Lei.

O dispositivo expressamente possibilitou o pedido de ressarcimento do crédito presumido apurado na forma dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Posteriormente, com a publicação da Lei nº 12.058/2009, seu artigo 36 expressamente estabeleceu a possibilidade de utilização dos créditos presumidos, o que foi confirmado pelo artigo 55, da Lei nº 12.350/2010.

Assim, é evidente que as Leis nº 12.058/2009 e nº 12.350/2010 garantiram o direito de compensação e/ou ressarcimento dos créditos presumidos de PIS/COFINS, não podendo ser admitida a limitação estabelecida no acórdão recorrido para o exercício de 2008, somente ser pleiteada a partir de 1º de janeiro de 2010.

Isto porque, ainda que a Lei nº 12.058/2009 tenha estabelecido o termo inicial, com o advento da Lei nº 12.350/2010, este obstáculo foi removido pelo seu artigo 55:

Art. 55. (...)

(...)

§ 7º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito na forma prevista no § 6º deste artigo poderá:

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

II – solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Assim, não há limitação temporal para o aproveitamento dos créditos presumidos, pois o pedido de ressarcimento pode ser efetuado a qualquer momento.

Se as Leis nº 12.058/2009 e 12.350/2010 estabelecem o direito de compensação e/ou ressarcimento dos créditos presumidos já estabelecidos pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com a correta interpretação da Lei nº 10.925/2004 quanto ao aproveitamento dos valores do PIS/COFINS não cumulativo das agroindústrias, aliado ao que estabelece o artigo 106, do Código Tributário Nacional, ainda que o direito de aproveitamento tenha se mantido no tempo, mas considerando a intenção do legislador, as normas se aplicam retroativamente, sem qualquer limitação temporal para o ressarcimento.

A manutenção da negativa do crédito, nos termos do julgado *a quo*, se deu porque, segundo a r. decisão, o contribuinte transmitiu os pedidos de ressarcimento, PER nº

26398.77972.220908.1.1.09-2728, 18452.89690.220908.1.1.09-5943, 22667.41202.311008.1.1.09-1539 e 24893.73469.010409.1.1.09-3738, em 22/09/2008, 31/10/2008 e 01/04/2009, anteriormente à data a partir da qual os pedidos poderiam ser realizados, conforme a Lei n.º 12.058, de 2009. Vejamos os destaques do julgado:

(...)

Portanto, a partir de 1º de agosto de 2004, o crédito presumido apurado na forma prevista no *caput* do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, passou a somente poder ser deduzido da contribuição para o PIS e da Cofins.

Tal entendimento foi formalizado pela então Secretaria da Receita Federal (atual Secretaria da Receita Federal do Brasil), por meio do Ato Declaratório Interpretativo n.º 15, de 22 de dezembro de 2005, a saber:

"Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei n.º 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei n.º 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16.

Art. 3º O valor do crédito relativo à aquisição de embalagens, previsto na Lei n.º 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º, não pode ser objeto de ressarcimento, de que trata a Lei n.º 10.637, de 2002, art. 5º, § 2º, a Lei n.º 10.833, de 2003, art. 6º, § 2º, e a Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16." (Destaquei)

Nesse sentido, foi editada a Instrução Normativa SRF n.º 636, de 24 de março de 2006, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF n.º 660, de 17 de julho de 2006, que no art. 7º e inciso II do § 3º do art. 8º assim disciplinava:

"Art. 7º Somente gera direito ao desconto de créditos presumidos na forma do art. 5º os produtos agropecuários:

I - adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País com o benefício da suspensão da exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º;

II - adquiridos de pessoa física residente no País; ou

III - recebidos de cooperado, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País.

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

(...)

§3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

(...)

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento." (Destaquei)

Com a edição da Lei n.º 12.058, de 2009, os créditos presumidos relativos ao ano-calendário 2008, vinculados a receitas de exportação, passaram a ser passíveis de ressarcimento e compensação. Todavia, nos termos do inciso II do § 1º do art. 36, tais pedidos só poderiam ser formalizados a partir de 1º de janeiro de 2010.

"Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:

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

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003." (Destaquei)

Assim, considerando que os pedidos de ressarcimento foram efetuados em 22/09/2008, 31/10/2008 e 01/04/2009 (anteriormente à data a partir da qual os pedidos poderiam ser realizados, conforme a Lei), por falta de previsão legal os PER nº 26398.77972.220908.1.1.09-2728, 18452.89690.220908.1.1.09-5943, 22667.41202.311008.1.1.09-1539 e 24893.73469.010409.1.1.09-3738 não poderiam mesmo ser deferidos pela Autoridade fiscal, tal como pretende a Manifestante.

Nesse passo, a controvérsia reside na possibilidade de ressarcimento dos créditos presumidos para os pedidos transmitidos em 22/09/2008, 31/10/2008 e 01/04/2009, cujo período de apuração foi o ano de 2008. Na visão do recorrente, conforme já exposto, não haveria limitação temporal, contudo, a Receita Federal atribui a limitação ao dispositivo legal do inciso II do § 1º do art. 36, da Lei nº 12.058, de 2009.

Em que pese as argumentações recursais, entendo que o juízo de 1ª instância andou bem em seu julgamento, na medida em que aplicou a legislação vigente, atribuindo correta interpretação. Sendo o crédito pleiteado referente ao período de apuração do ano de 2008 e os pedidos de ressarcimento transmitidos em 22/09/2008, 31/10/2008 e 01/04/2009, aplica-se o disposto no inciso II do § 1º do art. 36, da Lei nº 12.058, de 2009, que não custa reproduzir:

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput deste artigo somente poderá ser efetuado:

(...)

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1.º de janeiro de 2010.

Entendimento semelhante foi adotado pela 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS, acórdão n.º 9303-008.046, do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, sessão realizada em 20 de fevereiro de 2019, conforme abaixo destaque:

(...)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento. A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/11/2009.

Ancorado no inciso I do § 1º do art. 36, da Lei n.º 12.058, de 2009, o relator assim discorreu:

A autorização para ressarcir ou compensar o crédito presumido do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, conforme o inc. I e inc. e II do art. 36, acima transcrito, somente opera efeitos para pedidos de compensação/ressarcimento formulados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação da lei, isto é, a partir de 01/11/2009, tendo em vista que a publicação da Lei n.º 12.058, de 2009 ocorreu em 14/10/2009. Uma vez que a própria lei estipulou expressamente que o aproveitamento do crédito presumido autorizado pelo art. 36 não se aplica a pedidos anteriores ao mês subsequente à publicação da lei (novembro de 2009), em se tratando, no caso concreto, de PER transmitida em fevereiro de 2006 e referente a créditos apurados de 01/10/2005 a 31/12/2005, vale a restrição anterior, e o crédito só poderá ser utilizado na dedução da contribuição apurada no mesmo período.

Sendo assim, entendo por manter a negativa do crédito, posto que essa medida possui previsão legal, e de fato os pedidos de ressarcimento ocorreram antes do marco legal.

Diante do exposto nego provimento aos Recurso Voluntário.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa