



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.000855/2010-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.189 – 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 PIS/PASEP

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

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

Inexiste autorização legal para o ressarcimento de crédito presumido de PIS, instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, vinculado a receitas não tributadas no mercado interno. O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925/04 só pode ser utilizado para a dedução do PIS e da COFINS no mês de sua apuração, não podendo ser utilizado em pedido de ressarcimento ou de compensação de períodos diversos de apuração.

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 reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado nos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento (PER) referentes à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) do 1º ao 4º trimestre de 2008, abaixo elencados:

PER	Período do Crédito	Valor (R\$)
31418.22461.220908.1.1.10-1002	1º Trimestre de 2008	620.905,50
35556.08565.220908.1.1.10-2237	2º Trimestre de 2008	575.329,44
01693.66432.311008.1.1.10-3641	3º Trimestre de 2008	641.951,74
27147.08419.010409.1.1.10-5560	4º Trimestre de 2008	513.697,25

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 não tributadas no mercado interno**. 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. 93 a 95).

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 10.637, de 2002.

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 10.637, de 2002.

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 da base de cálculo dos créditos declarados nesta 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 10676/2002. 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 10.637, de 2002.

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 esta 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 10.676/2002. 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 10.637, de 2002.

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. 110) 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 06B - "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 relacionou-se os valores informados pela impetrante no Anexo IV - Débitos x Créditos Apurados e os vinculou-se 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. 50 a 51, 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. 53 a 56 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. 5º A contribuição para o PIS 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 10.637/02, 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, inc. I e III, e parágrafo 2º do art. 5, da Lei 10.637/02, ao disciplinar o direito a ressarcimento/compensação, refere-se exclusivamente aos

créditos apurados na forma do art. 3º, da Lei 10.637/02, 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 o próprio PIS."

"(...) 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 10.637/02), 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 com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Inexiste autorização legal para o ressarcimento de crédito presumido de PIS, instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, vinculado a receitas não tributadas no mercado interno.

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 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 referentes à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) não cumulativo, originários de aquisições no mercado interno e de importações, **vinculados a receitas não tributadas no mercado interno**, 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:

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)

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 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 caso a pessoa jurídica não tenha conseguido utilizar o valor é o final do trimestre, podendo compensar com outros tributos ou pedir o ressarcimento.

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.

(...)

Portanto, de acordo com o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, os créditos de PIS/COFINS apurados na forma dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e do artigo 15, da Lei nº 10.865/2004, vinculado às receitas não tributadas no mercado interno (suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência) pode ser objeto de compensação com débitos próprios relativos a outros tributos e contribuições, ou de pedido de ressarcimento, observada a legislação específica aplicável à matéria, não podendo prevalecer a limitação estabelecida pelo acórdão recorrido para seu aproveitamento.

A manutenção da negativa do crédito, nos termos do julgado *a quo*, se deu porque, segundo a r. decisão, os créditos presumidos vinculados a receitas de vendas não tributadas no mercado interno são suscetíveis apenas de dedução da contribuição devida. Dessa forma, concluiu pela ausência de previsão legal para o pedido de ressarcimento. Vejamos o destaque:

(...)

Portanto, a partir de 1º de agosto de 2004, o crédito presumido apurado na forma prevista no *caput* do art. 8º da Lei nº 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 nº 15, de 22 de dezembro de 2005, a saber:

"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.

Art. 3º O valor do crédito relativo à aquisição de embalagens, previsto na Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, §§ 3º e 4º, não pode ser objeto de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16." (Destaquei)

Nesse sentido, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 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**, desde que solicitados a partir de 01/01/2010, passaram a ser passíveis de ressarcimento e compensação.

"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)

Todavia, os créditos presumidos vinculados a receitas de vendas não tributadas no mercado interno permaneceram suscetíveis de apenas serem deduzidos da contribuição devida.

Assim, inexistindo previsão legal, os pedidos de ressarcimento formalizados por meio dos PER n.º 31418.22461.220908.1.1.10-**1002**, 35556.08565.220908.1.1.10-**2237**, 01693.66432.311008.1.1.10-**3641** e 27147.08419.010409.1.1.10-**5560** 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 vinculados a receitas de vendas não tributadas no mercado interno. Na visão do recorrente, conforme já exposto, de acordo com o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, e dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e artigo 15, da Lei nº 10.865/2004, os créditos apurados vinculados às receitas não tributadas no mercado interno (suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência) poderiam ser objeto de compensação com débitos próprios relativos a outros tributos e contribuições, ou de pedido de ressarcimento.

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 receitas de vendas não tributadas no mercado interno, não há de fato, previsão legal para que o aproveitamento seja via pedido de ressarcimento e compensação, posto que a legislação é expressa quanto a possibilidade ser restrita aos créditos vinculados à receita de exportação², o que não é o caso.

Dessa forma, em relação às receitas de vendas não tributadas no mercado interno, permanece a aplicação da Lei n.º 10.925, de 2004, em seu art. 8º, que assim dispõe:

"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 n.ºs 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 n.º 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei n.º 12.058, de 13 de outubro de 2009).

(...)

§ 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 n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.**

(...)

Art. 17. Produz efeitos:

(...)

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei;

(...)" (Destaquei)

Assim já era previsto no Ato Declaratório Interpretativo n.º 15/2005, que também foi citado pelo julgador *a quo*, que acabou por trazer vedação implícita contida na norma legal.

O art. 2º do referido Ato Declaratório, no qual se respaldou a fiscalização quando da elaboração do despacho decisório, expressamente indica a impossibilidade de ressarcimento ou compensação do crédito presumido sob análise:

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

² Lei n.º 12.058, art.36, § 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 n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

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

Inclusive esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que esse dispositivo normativo não inovou no ordenamento jurídico pátrio, mas tão somente explicitou a restrição já depreendida da lei.

RECURSO FUNDADO NO CPC/15. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE AUTORIZAÇÃO LEGAL.

1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não há autorização legal para a compensação com outros tributos do crédito presumido de PIS e da COFINS, instituído pelo art. 8º da Lei n.º 10.925/04, além do que **o ato declaratório interpretativo SRF 15/05 apenas explicitou a vedação que já estava contida na legislação tributária vigente, sem inovar no plano normativo.**

2. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1140917/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 17/10/2017, DJe 30/10/2017 - grifei)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI N. 10.925/2004. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF 15/05. LEGALIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. HONORÁRIOS. REVISÃO. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. O crédito presumido de PIS/COFINS instituído pelo art. 8º da Lei n. 10.925/04 limitou sua compensação tão somente com idênticos tributos, **não havendo qualquer ilegalidade no Ato Declaratório Interpretativo da SRF 15/05, porquanto apenas explicitou a vedação implicitamente contida na norma legal.** Incidência da Súmula 83/STJ. (...) Agravos regimentais de BIANCHINI S/A INDÚSTRIA COMÉRCIO E AGRICULTURA e da FAZENDA NACIONAL improvidos.

(AgRg no REsp 1341021/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/12/2012, DJe 08/02/2013 - grifei)

Ademais, ainda que superado o Ato Declaratório Interpretativo n.º 15/2005, tanto as Leis n.º 12.058/2009, em seu Art. 36 e a 12.350/2010 em seu Art. 55, expressamente estabeleceu a possibilidade de ressarcimento e compensação dos créditos presumidos, tão somente, vinculados a receitas de exportação.

Sendo assim, entendo por manter a negativa do crédito, posto que de fato o pedido de ressarcimento de crédito referente receitas de vendas não tributadas no mercado interno não possui amparo.

Diante do exposto nego provimento aos Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa