



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.904600/2015-21
ACÓRDÃO	3202-002.288 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DOS PRODUTORES RURAIS DO SUDOESTE GOIANO- COMIGO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2011

VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE

Os créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, não representam a isenção sobre as vendas correspondentes, mas somente a redução no montante a recolher da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

A previsão de apuração da contribuição não cumulativa pelo método de rateio proporcional se aplica somente às hipóteses em que o contribuinte se submete a ambos os regimes de apuração - cumulativo e não cumulativo -, não se prestando à apuração de créditos em razão da destinação das vendas, apuração essa que também não sofre impacto das exclusões da base de cálculo previstas em lei devidamente computadas pela Fiscalização.

CRÉDITO. INSUMOS. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO OU À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE.

As aquisições de insumos submetidos à alíquota zero ou à tributação monofásica não geram direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa.

CRÉDITO SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS PARA REVENDA. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos com fretes referentes à aquisição de produtos adquiridos para revenda, contratados de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, geram direito a crédito da Cofins e da contribuição ao PIS, no regime não cumulativo.

CRÉDITO SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os custos com fretes sobre a aquisição de insumos tributados à alíquota zero geram direito a crédito da Cofins e da contribuição ao PIS, no regime não cumulativo, desde que estejam de acordo com o disposto na Súmula Carf 188.

CRÉDITO SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Foi afirmado pelo STJ (Tema Repetitivo 1.093), que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (casos de monofasia e substituição tributária).

Assim, os componentes do custo de aquisição, tais como frete e seguro, quando atrelados a bens sujeitos à tributação monofásica, não podem gerar créditos.

JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas. Para incidência de SELIC deve haver mora da Fazenda Pública, configurada somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, nos termos do art. 24 da Lei n. 11.457/2007. Aplicação do art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre as despesas de fretes na aquisição de mercadorias não sujeitas à incidência das contribuições, desde que tais serviços (fretes)

tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, conforme disposto na Súmula Carf nº 188, de 2024. Vencido o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, que negava provimento ao recurso quanto ao tema. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário para manter as glosas de créditos referentes aos fretes nas aquisições de produtos sujeitos ao regime monofásico. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso na matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Wagner Momesso Mota de Oliveira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o indeferimento de pedido de ressarcimento referente ao PER nº 41788.95627.171215.1.5.11-4872, relativo à COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO do 3º TRIMESTRE 2011.

Posteriormente, a Recorrente transmitiu as Dcomps relacionadas no Despacho Decisório, visando compensar os débitos nelas declarados com o crédito acima.

A DRF-Goiânia/GO, com base em RELATÓRIO DE AUDITORIA DO CRÉDITO DO PIS/COFINS - Período Janeiro/2011 a Dezembro/2011, emitiu Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as compensações até o limite do crédito reconhecido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DRF GOIÂNIA

DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 124894629

DATA DE EMISSÃO: 02/08/2017

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CPF/CNPJ 02.077.618/0001-85	NOME/NOME EMPRESARIAL COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL DOS PRODUTORES RURAIS DO SUDOESTE GOIANO - COMIGO
---------------------------------------	--

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 41788.95627.171215.1.5.11-4872	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO 3º trimestre de 2011 - 01/07/2011 a 30/09/2011	TIPO DE CRÉDITO COFINS NÃO-CUMULATIVO INTER	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10120-904.600/2015-21
---	---	---	---

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO				
Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, foi confirmado direito creditário conforme descrito no quadro abaixo:				
	Julho	Agosto	Setembro	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	1.401.320,01	1.363.056,51	1.149.350,75	3.913.727,27
VLR CRÉDITO CONFIRMADO	375.823,67	484.633,08	473.119,46	1.333.576,21
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.				
Parte do crédito reconhecido foi utilizado em compensações, razão pela qual concedo restituição/ressarcimento parcial para o pedido apresentado no PER/DCOMP: 41788.95627.171215.1.5.11-4872				
Valor da restituição/ressarcimento: R\$ 733.424,89				
Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br , menu "Onde Encontrar", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP- Despacho Decisório".				
Enquadramento Legal: Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004; art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.				

De acordo com o Relatório de Auditoria, a partir dos dados, arquivos e documentos coletados junto ao contribuinte durante a ação fiscal, confrontados com as informações declaradas em Dacon, adotaram-se os seguintes procedimentos:

- recálculo do rateio proporcional entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total;
- glosa de crédito vinculado às aquisições não tributadas;
- por se tratar de cooperativa de produção agropecuária, além das deduções gerais previstas no art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, também foram consideradas as deduções previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no art. 1º da Lei nº 10.676/2003, e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003, consolidadas no art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 635/2006;
- também houve a glosa de fretes, sendo eles de 02 tipos: (i) frete de aquisição de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições; e (ii) frete entre estabelecimentos de produtos acabados.

Em sede de Manifestação de Inconformidade, designou-se Diligência Fiscal em relação às glosas de aquisições de produtos com alíquota zero e de mercadorias sujeitas à incidência monofásica, na qual se deferiu parcialmente o ressarcimento do crédito básico proveniente da COFINS, vinculado à receita não tributada no mercado interno e à receita de exportação, no valor de **R\$ 54.317,81** (mais o valor já reconhecido no Despacho Decisório) referente à COFINS NÃO CUMULATIVA - MERCADO INTERNO do 3º TRIMESTRE 2011, crédito este

que deve ser corrigido pela taxa Selic a contar do 361º dia da transmissão do PER nº 41788.95627.171215.1.5.11-4872 e ser usado na homologação das Dcomps relacionadas no Despacho Decisório até o seu limite.

Inconformada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade a qual foi julgada improcedente pela 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 06, através do acórdão 106-034.901, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2011

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS. APROPRIAÇÃO. RATEIO. MÉTODO.

Apenas os custos, despesas e encargos que **são comuns** aos diferentes tipos de receitas auferidas pela empresa (tributada, não tributada no mercado interno e exportação) fazem parte do rateio proporcional.

Sendo possível identificar quais custos, despesas e encargos são vinculados a cada tipo de receita, deve-se aplicar o método da apropriação direta e tais dispêndios devem ser considerados como vinculados integralmente às receitas para as quais contribuem e, neste caso, o método do rateio proporcional não é cabível.

REGIME NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITO. RATEIO. MERCADO INTERNO. RECEITAS TRIBUTADAS X NÃO TRIBUTADAS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO PRÓPRIAS ÀS SOCIEDADES COOPERATIVAS.

As exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas por autorização legal, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero, situações cujos créditos correspondentes podem ser aproveitados por ressarcimento ou compensação. Ao contrário, trata-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo exclusivamente por força da condição particular relacionada à natureza jurídica do vendedor que no caso é sociedade cooperativa

PIS/PASEP. COFINS. ATUALIZAÇÃO CRÉDITOS PELA SELIC.

A legislação de regência não prevê correção sobre o valor de créditos tributários escriturais objeto de pedido de ressarcimento de PIS/Pasep e de Cofins, porém, quando o Fisco não se manifesta a respeito do pedido no prazo legal é devida a atualização do crédito pela Selic, após o 361º dia da apresentação do pedido de restituição/ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignada, a Recorrente apresenta Recurso ao CARF, pugnando pelo deferimento do pedido de ressarcimento.

Em suma, é o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a inexistência de preliminares, passo a analisar o mérito.

I- DO MÉRITO

1.1- Do método de determinação dos créditos- Recálculo da relação percentual entre as receitas tributadas, não tributadas e de exportação

A autoridade fiscal reapurou os coeficientes de rateio dos créditos e, no “Relatório de Auditoria do Crédito do PIS/Cofins”, para recálculo da relação percentual entre as receitas tributadas, não tributadas e exportação.

Por sua vez, a Recorrente contesta o método adotado pela Fiscalização no cálculo dos percentuais de rateio, em que se considerou que somente fazem parte do rateio proporcional os custos, despesas e encargos comuns aos diferentes tipos de receitas auferidas (tributada, não tributada no mercado interno e exportação), aduzindo que tal procedimento não tem respaldo legal, pois, no seu entendimento, “os §§ 7º, 8º e 9º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem que a evidenciação dos créditos vinculados à parcela da receita submetida à incidência não cumulativa e àquelas submetidas ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins deve se dar, a critério da pessoa jurídica, com base no método da apropriação direta ou do rateio proporcional”.

Entendo não assistir razão a Recorrente, pois o procedimento adotado pela fiscalização não se trata de método de rateio de créditos, mas de discriminação das receitas e despesas vinculadas à cumulatividade e à não cumulatividade.

Explico.

Ao reapurar os coeficientes de rateio dos créditos e, no “Relatório de Auditoria do Crédito do PIS/Cofins”, a autoridade fiscal informa:

47. O primeiro aspecto examinado foi o **Método de Determinação dos Créditos** (DACON, Ficha 01 – Dados Iniciais), informado como sendo “Vinculados à Receita Auferida no Mercado Interno e de Exportação Com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida”.

(...)

49. Logo, de acordo com a transcrição do parágrafo anterior e considerando que os créditos estão todos vinculados à receita auferida no mercado interno e de exportação, necessário se faz o rateio proporcional para apuração da relação percentual entre a receita bruta sujeita à incidência **não cumulativa** e a receita **bruta total**.

50. Além disso, para fins de ressarcimento de crédito, seja de PIS ou de COFINS, com base no artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 c/c o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, ou segundo o §2º do artigo 6º, da Lei nº 10.833/2003, deve ser obtida a relação percentual entre as receitas: a) **tributadas – TRIB**, b) **não tributadas – NT** (alíquota zero), e c) de **exportação – EXP**, relativas a estes créditos.

51. Em princípio, poderíamos nos valer das receitas informadas nos próprios DACON, para o rateio. Ocorre que, nos DACON, não há informações das receitas **tributadas**, ou seja, encontram-se zeradas as Linhas **01** (“Receita de Vendas de Bens e Serviços”) e **02** (“Demais Receitas”) das Fichas **07A e 17A**, tanto na coluna **Valor da Receita** como na coluna **Valor da Base de Cálculo** (após as exclusões específicas das sociedades cooperativas).

52. Por isso, novos percentuais foram apurados, de acordo com o critério a seguir relatado, com base nas informações dos arquivos digitais fornecidos em atendimento ao item 5 do Termo de Início de Procedimento Fiscal (IN SRF nº 86/2001 – ADE Cofis nº 25/2010).

(...)

56. Conforme a tabela acima, temos cálculos de percentuais de rateio diferentes para cada grupo de linhas das **Fichas 06A/16A**: **a)** sobre os bens para revenda (linha 01); **b)** sobre os insumos (linhas 02, 03, 23, 25 e 26) e **c)** sobre os custos, despesas e vendas (linhas 04, 06, 07, 09 e 10).

Como se sabe, os coeficientes de rateio são apurados nos termos dos §§ 7º, 8º e 9º do art. 3º e a utilização dos créditos deve observar o § 3º do art. 6º, todos da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

§ 7o Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação **apenas à parte de suas receitas**, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8o Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7o e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - **apropriação direta**, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - **rateio proporcional**, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8o , será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Verifica-se que o método de rateio proporcional ali tratado se refere à apuração dos créditos da contribuição não cumulativa na hipótese de sujeição da pessoa jurídica à incidência em ambos os regimes de apuração, a saber: cumulativo e não cumulativo.

Entendo que tal método não se destina, em regra, à apuração de percentual a ser aplicado sobre a totalidade dos créditos a descontar, obtendo-se, a partir daí, os créditos proporcionais relativos às receitas decorrentes de vendas tributadas no mercado interno, vendas no mercado interno não tributadas e vendas para o mercado externo, mas trata-se a regra acima se refere à segregação dos cálculos da contribuição de acordo com cada um dos dois regimes de apuração, cumulativo e não cumulativo, a que a pessoa jurídica se submete.

Nesse sentido, para se segregarem os dispêndios entre os sistemas cumulativo e não cumulativo, o contribuinte poderá utilizar a apropriação direta ou o rateio proporcional, apurando-se dessa forma os custos, despesas e encargos passíveis de creditamento (não cumulatividade) ou não (cumulatividade), pelo menos, é o que se pode extrair do Registro 0110 do Guia Prático EFD-Contribuições, no qual consta que o “registro tem por objetivo definir o regime de incidência a que se submete a pessoa jurídica (não-cumulativo, cumulativo ou ambos os regimes) no período da escrituração”, não se tratando, portanto, de método de rateio de créditos, mas de discriminação das receitas e despesas vinculadas à cumulatividade e à não cumulatividade.

Ao apurar a contribuição adstrita ao regime da não cumulatividade, os créditos serão apurados a partir de cada aquisição de insumos ou de produtos destinados à revenda, excepcionando-se, por óbvio, os casos em que a lei não permite a apropriação de créditos nos termos dos incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

Assevera-se que a legislação restringe o desconto de créditos a determinadas situações, excluindo-se desse direito, por exemplo, as mercadorias adquiridas para revenda submetidas à substituição tributária (inciso III do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833/2003) e à tributação monofásica (§§ 1º e 1º-A do art. 2º da mesma lei).

Por outro lado, na apuração dos créditos passíveis de ressarcimento, adstritos àqueles vinculados a saídas não tributadas (exportação ou mercado interno não tributado), há que se observarem os dispositivos legais que versam sobre essa matéria, verbis:

Lei nº 10.833/2003

(...)

Art. 6º- A COFINS **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;

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.

§3º **O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação**, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º.

§4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

(...)

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

III - nos §§ 3o e 4o do art. 6º desta Lei; (destaques nossos)

[...]

Lei nº 11.116/2005

(...)

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 promulgação desta Lei.

[...]

Lei nº 11.033/2004

(...)

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. (g.n.)

Considerando-se os dispositivos supra, constata-se que, somente, dão direito a ressarcimento de crédito as aquisições de produtos aplicados em produtos finais cujas saídas são não tributadas (imunidade na exportação, suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência); logo, para se identificarem tais aquisições, torna-se necessário levantar, separadamente, as saídas tributadas das não tributadas, como fez a Fiscalização no presente caso.

A partir da proporcionalidade apurada entre as receitas tributadas, as não tributadas no mercado interno e as não tributadas na exportação, a Fiscalização calculou os percentuais de créditos passíveis de ressarcimento, excluindo-se as mercadorias tributadas adquiridas para revenda (saídas também tributadas), as mercadorias submetidas ao regime monofásico e à substituição tributária (não tributadas), os bens do ativo permanente vendidos e as devoluções de vendas, chegando-se aos créditos básicos a descontar.

Destaque-se que a referência feita, no § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, aos §§ 8º e 9º do art. 3º da mesma lei serve, tão somente, para destacar que apenas os créditos decorrentes de dispêndios vinculados à sistemática da não cumulatividade poderão ser objeto de pedido de ressarcimento, o que exclui os gastos aplicados na produção ou na revenda submetida à sistemática cumulativa.

O julgador de piso muito bem concluiu acerca dessas questões, pois tendo a auditoria fiscal identificado custos, encargos e despesas que por sua natureza estão, diretamente, relacionados a receitas específicas (exportação, mercado interno tributado, mercado interno isento, mercado interno alíquota zero e mercado interno suspensão), não se tratando, portanto, dos custos comuns referidos no comando legal acima transcrito, agiu corretamente ao alocar os correspondentes créditos não-cumulativos ao tipo de receita a que estão vinculados.

Dessa forma, o procedimento da Fiscalização foi irretocável, não havendo reforma a fazer.

1.2- Da exclusão da base de cálculo das contribuições permitidas à sociedade cooperativa

A Recorrente entende que as exclusões da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03, admitidas às sociedades cooperativas de produção agropecuária, sujeitas ao regime não cumulativo, por força do inciso VI do art. 10 da Lei 10.833/2003, como vendas efetuadas com não-incidência das contribuições, as enquadrando no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, tratavam-se de espécie de isenção, motivo pelo qual solicitou ressarcimento dos créditos vinculados a essas operações.

A controvérsia aqui reside em saber se a cooperativa ao efetuar a venda de produtos a terceiros auferir receita que compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/COFINS.

Acontece que essa base de cálculo é ajustada mediante as exclusões previstas em lei. Em razão disso, exsurge a dúvida se tais exclusões permitem a manutenção, o ressarcimento e a compensação dos créditos apurados com fundamento no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a tais operações.

Para o deslinde da questão, exige analisar a natureza jurídica dessas exclusões da base de cálculo das contribuições.

Pois bem.

A questão que exsurge é se as exclusões da base de cálculo das cooperativas podem ser comparadas a isenção ou a outra forma de não tributação favorecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, de modo a permitir a compensação e o ressarcimento dos créditos vinculados a essas receitas.

A meu entender, as exclusões de base de cálculo realizadas pelas cooperativas não correspondem a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, de modo que os créditos vinculados à receita de venda de cooperativas não podem, em regra, ser aproveitados para fins de compensação ou de ressarcimento. A exceção a essa regra seriam os créditos vinculados a receitas de exportação, as receitas decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ou a outras receitas a que a legislação especificamente autorize a compensação e o ressarcimento.

A meu ver, tais exclusões não correspondem a uma retirada de parte da base de cálculo, que deixa de ser tributada. Não se está, portanto, retirando parte da receita das cooperativas do campo de incidência das contribuições. A receita continua no campo de incidência. O que se retira, na verdade, está na categoria de despesas, existem exclusões da base

de cálculo das contribuições, as quais, todavia, não se transformam em isenção, suspensão e/ou alíquota zero.

Como se sabe, a não-incidência configura-se em face da própria norma de tributação ou norma descritora da hipótese de incidência do tributo. Esta norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não incidência tributária. Em outras palavras, tudo que não é hipótese de incidência tributária é, naturalmente, hipótese de não incidência tributária pura ou simples. Há também as situações em que o legislador, por pura opção, expressamente se manifesta para afirmar que não há incidência em determinada situação fática, situação conhecida como não incidência juridicamente qualificada.

A exclusão da base de cálculo, por seu turno, se configura como a hipótese prevista em lei na qual, embora existente a situação fática que faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo - hipótese de incidência, por opção do legislador, autoriza-se, no momento da apuração, a exclusão de valores da base de cálculo tributável.

Em outras palavras, toda a receita é tributada. O que se tem, na realidade, é uma redução do “quantum debeatur” do tributo, que não corresponde nem a isenção, nem a suspensão, nem a alíquota zero e nem a não incidência.

Não se admite, portanto, que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidos e, conseqüentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos 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.

Esclareça-se, contudo, que nada obsta que a cooperativa, ao vender produtos sujeitos à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência não possa utilizar os créditos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a essas vendas, para fins de compensação ou ressarcimento.

Outrossim, é mister registrar que o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 17 da Lei nº 10.684/03, ao listar as exclusões permitidas na base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS das sociedades cooperativas- os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, não faz qualquer referência à natureza dos atos praticados como atos cooperativos ou não cooperativos, mas refere-se às operações realizadas com o associado.

As exclusões de base de cálculo nada mais são do que o reconhecimento da não incidência tributária sobre as operações realizadas com o associado-cooperado com o objetivo de dar às cooperativas o adequado tratamento tributário previsto na Constituição Federal.

Ao contrário do que defende a Recorrente, o fato é que as exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas conforme autorização legal inscrita no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero, situações cujos créditos correspondentes podem ser aproveitados por ressarcimento ou compensação.

A meu entender, tratam-se de receitas normalmente tributadas e que têm a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo exclusivamente por força da condição particular relacionada à natureza jurídica do vendedor que no caso é sociedade cooperativa.

Neste sentido, temos a Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep.

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

(...)

4. A dúvida principal da consulente é saber se a aquisição de produtos junto a cooperativas impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

5. Inicialmente esclareça-se que o cálculo e o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa está limitado às situações e condições previstas na legislação, especialmente no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Não há na legislação vedação ao aproveitamento de créditos pelo simples fato de o produto ou serviço ser adquirido de cooperativa.

6. De acordo com o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dá direito a crédito. [...]

7. As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas, o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos compradores de seus produtos. As sociedades cooperativas, além da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento, também apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na de salários relativamente às operações referidas na MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 15, I a V. [negritos acrescentados]

8. [...]

9. Assim, para aproveitamento de créditos nas aquisições junto a cooperativas, deve-se observar as mesmas normas vigentes para a apuração de créditos em relação a aquisições tributária a ser resolvida. Basta aplicar literalmente a legislação referente à situação descrita na

consulta, sendo vedada a apuração de créditos em relação às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.

[...]

Pelo exposto, conclui-se que:

14. A aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observados os limites e condições previstos na legislação.

Nesse mesmo sentido Solução de Consulta Cosit n° 383, de 2017:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de que trata o art. 3º da Lei n° 10.637, de 2002, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei n° 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei n° 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência.

Dispositivos Legais: Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei n° 10.676, de 2003, art. 1º; Lei n° 10.684, de 2003, art. 17; Lei n° 11.033, de 2004, art. 17; e IN RFB n° 635, de 2006, art. 15.

A possibilidade de serem excluídas da base cálculo em razão da situação particular da vendedora, não tira o caráter de receitas tributáveis ao produto das vendas das cooperativas. Portanto, não se confundindo com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, as receitas cuja exclusão da base de cálculo as cooperativas têm direito devem ser consideradas como receitas tributadas no cálculo do percentual de rateio para fins de segregação entre os créditos aproveitáveis por ressarcimento/compensação e os que somente podem ser descontados da contribuição apurada.

Portanto, nego provimento ao presente tópico recursal, mantendo-se o procedimento fiscal.

1.3- Da glosa de crédito básico vinculado às aquisições não tributadas

Neste tópico, a autoridade fiscal glosou os seguintes créditos:

(i) das aquisições referentes a Defensivos Agropecuários da posição 38.08 da TIPI

A Recorrente alega:

Ocorre que em relação aos documentos arrolados pela fiscalização no arquivo “PLAN06 – Entradas Alíquota Zero – 2011.ods”, aba “Lista de Produtos (Defensivos do cap. 3808)”, a recorrente não se apropriou de crédito de PIS/Pasep e de COFINS, justamente por se tratar de mercadorias sujeitas à alíquota zero, portanto, sem direito a crédito.

*Dito de outro modo, a fiscalização laborou em equívoco ao entender que a recorrente teria apropriado crédito sobre as mercadorias em questão (defensivos agrícolas do Capítulo 3808, da TIPI), quando, na realidade, os documentos fiscais arrolados no arquivo “PLAN06 – Entradas Alíquota Zero – 2011.ods”, aba “Lista de Produtos (Defensivos do cap. 3808)” exceto os que constam no **Anexo I**, da presente manifestação de inconformidade, não compõem a base de créditos do PIS/Pasep e da COFINS informada no DACON.*

Em atendimento à diligência requerida, a autoridade fiscal reconheceu créditos adicionais em relação à aquisição de defensivos agrícolas e manteve glosas relacionadas nas Tabelas 01.D e 02.D.

A Recorrente discorda das glosas mantidas e alega:

A Lei nº 10.925/2004, determina em seu art. 1º, que “ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

[...]

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;”.

Todavia, consoante o que se verifica pela relação de itens da autoridade fiscal, os itens tratam-se do produto “MOLD ZAP CITRUS”, classificado na NCM 3808.92.19, ou seja, trata-se de um produto acidificante, tido como um aditivo que é misturado em sementes.

Esclarece o julgador de piso que embora o produto seja classificado como fungicida, ele, segundo informação dos importadores e/ou produtores, é descrito como um “um aditivo a ser

misturado nas sementes, a fim de acidificar o organismo da ave. Tornando o ambiente impróprio para desenvolvimento de bactérias, pois é sabido que em ambientes (organismos) ácidos não há proliferação e desenvolvimento de bactérias, inclusive a Proventriculite (Pinta Preta)”. Ou seja, ele não é um fungicida (defensivo) agrícola. e, portanto, as glosas foram revertidas, inclusive as que constam do Anexo I da manifestação de inconformidade.

Todavia, manteve as glosas referente ao produto MOLD ZAP CITRUS, classificado na NCM 3808.92.19, ou seja, trata-se de um produto acidificante, tido como um aditivo que é misturado em sementes.

No presente caso, entendeu a autoridade fiscal, em sede de diligência, não se tratar de um defensivo (químico, físico ou biológico) utilizados no controle de seres vivos nocivos ao homem, e portanto, os itens sofreram a tributação integral das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, não se aplicando a redução a zero prevista no art. 1º, da Lei nº 10.925/2004.

Em sede de Recurso Voluntário, tais glosas não foram especificamente impugnadas. Aqui também não há reforma a fazer.

(ii) das aquisições sujeitas à incidência monofásica (Autopeças dos Anexos I e II da Lei 10.485/2002)

A autoridade fiscal informa que:

*85. Com base nas informações apresentadas pelo interessado nas planilhas fornecidas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/2016, foi feita uma seleção de todos os itens de notas fiscais de entrada de autopeças com os **CFOP 1102/2102 e 2403** e os seguintes **NCM**:*

NCM (anexo I Lei 10.485/2002)

4016.10.10, 8483.50, 68.13, 85.11, 7009.10.00, 8505.20, 8409.91, 8507.10.00, 8409.99, 8512.20, 8413.30, 8512.40, 8421.23.00, 8512.90.00, 8421.31.00, 87.08, 8433.90.90, 8706.00, 8483.10, 9029.20.10, 8483.20.00, 9029.90.10, 8483.30 9401.20.00 e 8483.40.

NCM (anexo II Lei 10.485/2002)

40.09, 84.31, 8483.60.1, 8412.21.10, 8412.31.10, 8413.60.19, 8414.80.19, 8432.90.00, 8481.10.00. 8481.20.90, 8481.80.92, 8408.90.90 e 8412.21.90.

86. De acordo com os anexos I e II da Lei nº 10.485/2002, estes produtos estão sujeitos à incidência monofásica e alíquota reduzida a zero nas operações posteriores por revendedores e varejistas, portanto, não há crédito a ser apropriado.

A manifestante alega:

Ocorre que em relação aos documentos arrolados pela fiscalização nos arquivos “**PLAN07-A.I – Entradas Monofásicas – Autopeças ANEXO I – 2011.ods**”, aba “**Lista de Produtos (Autopeças Anexo I, Lei 10.485-2002)**” e “**PLAN07-A.II – Entradas Monofásicas – Autopeças ANEXO II – 2011.ods**”, aba “**Lista de Produtos (Autopeças Anexo II, Lei 10.485-2002)**”, a recorrente não se apropriou de crédito, justamente por se tratar de mercadorias sujeitas à incidência monofásica e alíquota reduzida a zero, nas operações posteriores por revendedores e varejistas e, portanto, sem direito a crédito.

Dito de outro modo, a fiscalização laborou em equívoco ao entender que a recorrente teria apropriado crédito sobre as mercadorias em questão (autopeças dos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002), quando, na realidade, os documentos fiscais arrolados nos arquivos “**PLAN07-A.I – Entradas Monofásicas – Autopeças ANEXO I – 2011.ods**”, aba “**Lista de Produtos (Autopeças Anexo I, Lei 10.485-2002)**” e “**PLAN07-A.II – Entradas Monofásicas – Autopeças ANEXO II – 2011.ods**”, aba “**Lista de Produtos (Autopeças Anexo II, Lei 10.485-2002)**”, não compõem a base de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, informada no DACON.

Em atendimento à diligência requerida, a autoridade fiscal reconheceu créditos adicionais em relação à aquisição de Autopeças dos Anexos I e II da Lei 10.485/2002 e manteve as glosas relacionadas nas Tabelas 01.A e 02.A do Relatório de Diligência do Crédito.

Assim, parte das glosas relacionadas na tabela 07.a do Relatório de Auditoria foram revertidas, conforme tabela abaixo:

Glosas revertidas da tabela 7.a - Créditos Básicos sobre Entradas com Tributação Monofásica -Autopeças: anexos da Lei 10.485, de 2002

Mês	Base de Cálculo das Contribuições	Glosa Cofins	Glosa PIS
01/2011	77.746,78	3.847,78	835,37
02/2011	174.254,99	7.779,16	1.688,90
03/2011	47.159,64	1.590,28	345,26
04/2011	91.397,26	2.537,44	550,89
05/2011	76.154,32	1.998,50	433,89
06/2011	67.317,14	1.887,84	409,86
07/2011	60.278,47	1.639,60	355,97
08/2011	71.827,04	2.811,86	610,47
09/2011	75.533,33	3.826,64	830,78

10/2011	126.132,26	5.483,22	1.190,44
11/2011	66.832,98	2.478,70	538,14
12/2011	102.111,99	4.291,56	931,72
TOTAL	1.036.746,20	40.172,59	8.721,68

Sendo que a Recorrente não se manifestou quanto a essas glosas mantidas. Não há reforma a fazer.

(iii) Máquinas e Veículos

A autoridade fiscal informa que:

89. A partir das informações apresentadas pelo interessado nas planilhas fornecidas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/2016, foi feita uma seleção de todos os itens de notas fiscais de entrada com NCM 87.05, 87.06, 8433.5, 87.01, 8432.40.00 e 8432.80.00 (artigo 1º da Lei nº 10.485/2002) e CFOP 1102 e 2102.

90. De acordo com os artigos 2º, § 1º, III, e 3º, I, “b”, da Lei 10.833/2003 combinados com o artigo 1º da Lei nº 10.485/2002, não é possível descontar créditos calculados em relação à aquisição dos destes produtos.

91. Contudo, houve apropriação indevida e então foram efetuadas algumas glosas, que se encontram detalhadas no arquivo intitulado “PLAN07.B – Entradas Monofásicas – Máq. e veic – 2011.ods”, aba “Lista de Produtos (Máquinas e Equipamentos)”, resumidas na tabela a seguir.

A Recorrente alega:

*Ocorre que em relação aos documentos arrolados pela fiscalização no arquivo “**PLAN07.B – Entradas Tributação Monofásicas – Máq. e Veic. – 2011.ods**”, aba “**Lista de Produtos (Máquinas e Equipamentos)**”, a recorrente não se apropriou de crédito, justamente por se tratar de máquinas e veículos sujeitos à incidência monofásica e alíquota reduzida a zero, nas operações posteriores por revendedores e varejistas e, portanto, sem direito a crédito.*

*Dito de outro modo, a fiscalização laborou em equívoco ao entender que a recorrente teria apropriado crédito sobre as mercadorias em questão (máquinas e peças para máquinas), quando, na realidade, os documentos fiscais arrolados no arquivo “**PLAN07.B – Entradas Tributação Monofásicas – Máq. e Veic. – 2011.ods**”, aba “**Lista de Produtos (Máquinas e***

Equipamentos)”, exceto os que constam no Anexo IV, da presente manifestação de inconformidade, não compõem a base de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, informada no DACON.

Em atendimento à diligência requerida, a autoridade fiscal reconheceu créditos adicionais em relação à aquisição de Máquinas e veículos do artigo 1º da Lei 10.485/2002 e manteve glosas relacionadas nas Tabelas 01.B e 02.B do Relatório de Diligência do Crédito.

A Recorrente discorda das glosas mantidas e alega:

A autoridade fiscal glosou itens que, segundo ela, tratam-se de máquinas e veículos, classificados nas NCM's 87.05, 87.06, 8433.5, 87.01, 8432.40.00 e 8432.80.00, aos quais não é permitido o aproveitamento de créditos de PIS/Pasep e de Cofins em virtude da tributação sobre eles aplicada, determinada no art. 1º, da Lei nº 10.485/2002. Os itens foram relacionados na planilha “PLAN02-A Entradas Monofásicas – Máq. e veic – 2011.ods”, que somam, no ano de 2011, o montante de R\$ 1.042.200,00.

Todavia, ao analisar a descrição dos itens, verifica-se que eles não se tratam de máquinas e veículos como alega a autoridade fiscal. Na verdade, são plataformas para a colheita de milho (“PLATAF MILHO BOCUDA VENCE TUDO” e “PLATAF MILHO BOCUDA VENCE TUDO”), e por assim serem, apesar de classificadas na NCM 8433.5, são implementos agrícolas.

(...)

Portanto, como os itens aqui analisados foram adquiridos no ano de 2011, não há o que se falar em tributação monofásica aplicada a eles, pois, como se viu pelo texto legal, só passaram a ter a referida tributação a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014.

O julgador de piso muito bem fundamentou sua decisão para manter as glosas, pois, na diligência fiscal, constatou-se que elas se referem quase que totalmente aos chamados implementos agrícolas (as exceções são: anel kh4057 e banco de madeira p/carr.030), que, na condição implementos, são equipamentos usados para atividades agrícolas, conectados a algum sistema de tração para aumentar a agilidade e a eficiência das atividades.

Tais implementos só ficaram sujeitos à incidência monofásica das contribuições com o advento da Lei nº 12.973/2014 que alterou o art. 1º da Lei nº 10.485/2002, ou seja, em data posterior aos períodos ora analisados.

Em sede de Recurso Voluntário, tais glosas não foram especificamente impugnadas. Portanto, no presente tópico recursal, não há reforma a fazer.

Assim, parte das glosas relacionadas na tabela 07.b do Relatório de Auditoria foram revertidas, conforme tabela abaixo:

Glosas revertidas da Tabela 07.b - Créditos Básicos sobre Entradas com Tributação Monofásica - Máquinas e Veículos: artigo 10 da Lei 10.485, de 2002 -

Mês do Movimento	Base de Cálculo das Contribuições	Glosa Cofins	Glosa PIS
01/2011	189.665,72	9.386,78	2.037,92
02/2011	8.875,56	396,23	86,02
03/2011	0,00	0,00	0,00
04/2011	26.696,56	741,17	160,91
05/2011	167.796,61	4.403,45	956,01
06/2011	460.067,29	12.902,13	2.801,12
07/2011	632.594,36	17.206,82	3.735,69
08/2011	325.820,01	12.755,07	2.769,19
09/2011	4.108,63	208,15	45,19
10/2011	141.931,99	6.170,07	1.339,55
11/2011	166.817,35	6.186,92	1.343,21
12/2011	425.054,39	17.864,19	3.878,41
TOTAL	2.549.428,47	88.220,98	19.153,24

(iv) medicamentos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000

A autoridade fiscal informa que:

A partir das planilhas fornecidas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 001/2016, foi feita uma seleção de todos os itens de notas fiscais de entrada com NCM 30.03 (exceto no código 3003.90.56), 30.04 (exceto no código 3004.90.46), 3002.10.2 e 3006.30.1 (todos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000) e CFOP 1102 e 2102.

93. Segundo os artigos 2º, § 1º, II, e 3º, I, “b”, da Lei 10.833/2003 combinados com o artigo 2º, caput, da Lei nº 10.147/2000, não é possível descontar créditos calculados em relação à aquisição destes produtos.

94. Todavia, houve apropriação indevida destes créditos, motivo pelo qual foram efetuadas algumas glosas, que se encontram detalhadas no arquivo intitulado “PLAN07.C – Entradas Monofásicas – Medicamentos – 2011.ods”, aba “Lista de Produtos (Medicamentos)”, resumidas na tabela a seguir

A manifestante alega:

Ocorre que em relação aos documentos arrolados pela fiscalização no arquivo “PLAN07.C – Entradas Monofásicas – Medicamentos 2011.ods”,

aba “Lista de Produtos (Medicamentos)”, a recorrente não se apropriou de crédito, justamente por se tratar de medicamentos veterinários do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, sujeitos à incidência monofásica e alíquota reduzida a zero nas operações posteriores por revendedores e varejistas e, portanto, sem direito a crédito.

Dito de outro modo, a fiscalização laborou em equívoco ao entender que a recorrente teria apropriado crédito sobre as mercadorias em questão (medicamentos veterinários do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000), quando, na realidade, os documentos fiscais arrolados no arquivo “PLAN07.C – Entradas Monofásicas – Medicamentos 2011.ods”, aba “Lista de Produtos (Medicamentos)”, exceto os que constam no Anexo V, da presente manifestação de inconformidade, não compõem a base de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, informada no DACON.

Em atendimento à diligência requerida, a autoridade fiscal reconheceu créditos adicionais em relação à aquisição de Medicamentos do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000 e manteve glosas relacionadas nas Tabelas 01.C e 02.C do Relatório de Diligência do Crédito.

A manifestante discorda das glosas mantidas e alega:

A autoridade fiscal também glosou itens classificados nas NCM’s 30.03, 30.04, 3002.10.2 e 3006.30.1, sob a justificativa de serem medicamentos e, por isso, estarem compreendidos no art. 1º, da Lei nº 10.147/2001, que prevê a tributação monofásica sobre eles. Os itens foram relacionados na planilha “PLAN02-C Entradas Monofásicas – Medicamentos – 2011.ods”, somando, no ano de 2011, o montante de R\$ 21.475,05.

Entretanto, o que ocorre é que os itens glosados pela autoridade fiscal tratam-se de “AP 920 PLASMA”, classificado na NCM 3002.10.29. Tal produto é utilizado em dietas de suínos, aves, ruminantes, entre outros animais, com o objetivo de apoiar a saúde imunológica deles e impactar positivamente em seu desempenho.

Em que pese o produto ser classificado na NCM 3002.10, ele, segundo informação dos importadores e/ou produtores, é descrito como “um plasma ultrafiltrado usado para nutrição de suínos e aves, sendo um produto proteico composto de albumina e proteínas globulinas”. Ou seja, não se trata de um produto farmacêutico, assim ele não está sujeito à incidência monofásica das contribuições.

Assim, as glosas relacionadas na tabela 07.c do Relatório de Auditoria foram revertidas integralmente, visto que as que foram mantidas após a diligência efetuada se referem unicamente ao citado produto AP 920 PLASMA.

Em sede de Recurso Voluntário, tais glosas não foram especificamente impugnadas. Aqui também não há reforma a fazer.

Glosas revertidas da Tabela 07.c - Créditos Básicos sobre Entradas com Tributação Monofásica - Medicamentos artigo 11º da Lei 10.147, de 2000

Mês	Base de Cálculo das Contribuições	Glosa Cofins	Glosa PIS
01/2011	0,00	0,00	0,00
02/2011	8.317,27	371,30	80,61
03/2011	0,00	0,00	0,00
04/2011	5.527,28	153,45	33,32
05/2011	365,99	9,60	2,09
06/2011	8.351,76	234,22	50,85
07/2011	6.282,00	170,87	37,10
08/2011	435,79	17,06	3,70
09/2011	4.188,00	212,17	46,06
10/2011	0,00	0,00	0,00
11/2011	380,37	14,11	3,06
12/2011	4.014,72	168,73	36,63
TOTAL	37.863,18	1.351,52	293,42

1.4- Dos Fretes

Houve glosa de Frete sobre aquisições sem a indicação da mercadoria transportada", "Frete sobre transferências de insumos", "Frete sobre aquisições de mercadorias tributadas com alíquota zero", "Frete sobre aquisições de produtos com tributação monofásica" e "Fretes sobre Vendas sem indicação da mercadoria transportada".

A contribuinte não impugnou às glosas relativas a "Frete sobre aquisições sem a indicação da mercadoria transportada" e "Fretes sobre Vendas sem indicação da mercadoria transportada".

Quanto às despesas com fretes sobre transferências de insumos, estes dispêndios foram revertidos pelo julgador "a quo".

Por sua vez, no que diz respeito às glosas referentes a fretes, são de 02 tipos:

- (i) fretes de aquisição de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições; e
- (ii) fretes entre estabelecimentos de produtos acabados.

1.4- (i) fretes de aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições (crédito presumido, isenção e/ou monofásicos)

A fiscalização argumentou a existência de previsão legal para apuração de créditos sobre fretes apenas e tão somente se relacionados com operações de venda e se suportados pelo vendedor, nos termos do art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei n. 10.833/2003.

No entanto, sustentou a possibilidade de inclusão dos valores dispendidos com frete na aquisição de insumos, já que essa despesa comporá o custo de aquisição do produto. Para que isso seja possível a fiscalização aduz que o frete esteja submetido à tributação e, além disso, é necessário que o bem adquirido também dê direito à apuração de crédito.

Assim, o frete é um acessório, não sendo possível a apuração de um crédito como uma despesa autônoma. Portanto, o frete, por ser custo de aquisição do insumo, assume a mesma natureza deste, não podendo ser admitido o crédito se o custo do bem adquirido não pode ser inserido na base de cálculo dos créditos.

Com a devida vênia, dirijo do acórdão recorrido e da fiscalização, existe um equívoco de interpretação cometido pelo julgador de piso, pois as despesas comerciais com armazenagem e fretes na operação de venda têm disciplina própria prevista no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/2003, não estando vinculadas a um outro direito de crédito, existem por si, melhor explicando, não são acessórios de nada, simplesmente, por conta de previsão legal expressa, independentemente, do tratamento tributário dado à mercadoria comercializada.

É de se registrar que apesar do produto não ser sujeito a tributação de PIS e COFINS ou ser submetido ao crédito presumido, com suspensão, isento ou de produto monofásico, o frete é tributado, o serviço de transporte prestado pela transportadora contratada pela contribuinte será tributado em PIS/COFINS devido por aquela, sobre o valor pago pela Recorrente. O valor aqui creditado será lá tributado, mantendo a lógica da não cumulatividade, no momento em que o creditamento aqui é negado e a tributação lá é mantida, quebra-se, sem fundamento legal, a não cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/03.

Por tais razões, revento as glosas de créditos das contribuições em tela referentes aos serviços de frete contratados pela recorrente de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e relativos às aquisições de insumos não sujeitos à incidência das contribuições, desde que, em observância à Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços (fretes) registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

1.4- (ii) Fretes entre estabelecimentos de produtos acabados

No que se refere as glosas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da cooperativa, tal questão não merece maiores digressões, merecendo aplicar ao tema a Súmula CARF nº 217:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Portanto, mantenho as glosas.

1.5- Da correção monetária- SELIC

Por fim, no que cerne ao pleito pela correção monetária, o tema também não é novo nesta Turma, tendo já, por diversas vezes, sido decidido, aqui, nesta ocasião, pelo brilhante voto, transcrevo as lições do Ilustre Conselheiro Salvador Cândido Brandão Júnior, no Processo nº 10120.909097/2011-76, faço dele as minhas razões decidir para dar provimento ao presente tópico recursal para reconhecer que o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre, somente, após decorrido o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, configurando a partir de então, a mora da Fazenda Pública, nos termos do que decido pelo STJ”, “in litteris”:

“ Entendo estar correta a aplicação da SELIC em caso de obstáculo ao ressarcimento por parte da Fazenda Pública, criando embaraço ao crédito após a apresentação do pedido de ressarcimento, como no caso concreto.

No entanto, ainda é preciso esclarecer alguns pontos, pois, especificamente para PIS e COFINS, este E. CARF editou uma súmula que afasta a aplicação de correção monetária ou juros aos pedidos de ressarcimento:

Súmula CARF nº 125: No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Peço vênha para transcrever os dispositivos mencionados na Súmula acima:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

VI - no art. 13 desta Lei.

No entanto, em meu sentir, referidos dispositivos têm aplicação apenas para os créditos escriturais do regime não cumulativo, utilizados para deduzir do PIS e da COFINS devidos pela incidência dos tributos em cada período de apuração.

Enquanto no regime da não cumulatividade, os créditos não podem ter correção monetária, já que não há mora da Fazenda.

Dispositivo semelhante não existe para o IPI e gerou uma questão judicial até ser pacificada pelo REsp 1.035.847/RS, no sentido de que a correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.

No entanto, uma vez acumulados os créditos de IPI e formulado o pedido de ressarcimento, o obstáculo da Fazenda Pública representa a mora, sendo devida a aplicação da correção monetária, conforme entendimento firmado na Súmula STJ 411:

É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. Recentemente, esse mesmo racional adotado para o IPI foi adotado para os créditos não cumulativos do PIS e da COFINS, em sede de recursos repetitivos, no REsp nº 1.767.945/PR, relator ministro Sérgio Kukina, tendo sido fixada a seguinte tese:

TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei)

Utiliza como fundamento o decidido no EREsp 1.461.607/SC quando foi conferido o direito de aplicação da SELIC para créditos escriturais de PIS e COFINS após escoado o prazo de 360 dias para a Fazenda responder o pedido de ressarcimento.

O voto ainda transcreve diversos outros julgamentos do STJ conferindo o direito aos juros e correção monetária para créditos de PIS e COFINS, utilizando como fundamento o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 e utilizando como base as decisões relativas ao crédito escritural de IPI, aplicando a Súmula STJ 411 e o repetitivo REsp 1.035.847/RS.

O embate travado na corte não foi se a SELIC é ou não aplicável, mas, sim, a partir de quando a correção monetária e juros são aplicados: se do

protocolo do pedido de ressarcimento (Min. Mauro Campbell e Min. Regina Helena Costa) ou após transcorrido os 360 dias, restando vencedor o entendimento pelos 360: "Com a devida vênia, tenho que esperar o transcurso do prazo de 360 dias não equivale a equiparar a correção monetária a uma sanção, mas sim conceder prazo razoável ao fisco para averiguar se o pedido de ressarcimento protocolado vai ser confirmado ou rejeitado."

Consta do voto uma discussão sobre os artigos 13 e 15, VI, da Lei n. 10.833/2003 retro transcritos, inclusive mencionando a Súmula CARF n. 125, para contextualizar que os créditos escriturais do regime da não cumulatividade não podem sofrer correção monetária.

No entanto, uma vez acumulados os créditos, como admitido pelo art. 6º, I, § 2º, da Lei 10.833/2003, e o contribuinte formula um pedido de ressarcimento, deve-se aplicar o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007. Peço vênia para transcrever alguns trechos do voto:

Assim, considerando que o STJ já havia decidido que:

(I) os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade possuem natureza escritural;

(II) essa natureza só pode ser desconfigurada acaso seja comprovada a resistência ilegítima do fisco; e

(III) o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para analisar os pleitos de compensação/ressarcimento de créditos é 360 dias, começou a aportar ao Judiciário a seguinte questão: qual o marco inicial para eventual incidência de correção monetária nos pleitos de compensação/ressarcimento formulados pelos contribuintes: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007?

[...]

Foi então que essa questão controvertida foi novamente submetida à Primeira Seção deste STJ, pelo julgamento do EREsp 1.461.607/SC, tendo se sagrado vencedor o entendimento de que "o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco". [...]

Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a

data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

Debatido artigo legal tem a seguinte redação:

Art. 24 da Lei 11.457/2007. 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.

[...]

Com efeito, a regra é que no regime de não cumulatividade os créditos gerados por referidos tributos são escriturais e, dessa forma, não resultam em dívida do fisco com o contribuinte.

Veja-se o que dispõe o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição." (vide ainda o art. 15, II, dessa mesma lei: "Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

[...]

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;").

Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003." ...

A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.

Convém ainda lembrar que a própria Corte Constitucional foi quem definiu que a correção monetária não integra o núcleo constitucional da não cumulatividade dos tributos, sendo eventual possibilidade de atualização de crédito escritural da competência discricionária do legislador infraconstitucional.

...

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.

...

Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, conseqüentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.

Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco. (grifei)

E a tese fixada se refere a qualquer tributo não cumulativo, na medida em que o artigo 24 da Lei n. 11.457/2007 não trouxe um tratamento para um tributo específico, como o IPI:

3. Tese a ser fixada em repetitivo.

Em suma, para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, este relator propõe a fixação da seguinte tese em repetitivo, sem necessidade da modulação de que trata o art. 927, § 3º, do mesmo Codex: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)" (grifei) O REsp nº 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, teve seu acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020, ou seja, após a Súmula CARF n. 125.

Com isso, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o art. 62, § 2º, do Regimento Interno.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

E a resistência ilegítima resta configurada após 360 dias contados da data do pedido de ressarcimento, configurando a partir de então, a mora da Fazenda Pública, nos termos do que decidido pelo STJ”.

Por fim, sobre o valor a ser ressarcido deve ser aplicada SELIC, contada após escoado o prazo de 360 dias da formulação do pedido.

Por todo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas com dispêndios com fretes na aquisição de mercadorias não sujeitas ao incidência das contribuições, desde que observada a Súmula CARF nº 188, tenham tais serviços (fretes) registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições, sendo que os valores a serem ressarcidos devem corrigidos pela SELIC, desde que, ultrapassado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias da formulação do pedido administrativo.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, redator designado

Com a devida vênia, dirijo da ilustre relatora, a respeito dos créditos referentes ao frete na aquisição de produtos considerados insumos ou adquiridos para revenda.

A ilustre relatora votou no sentido de dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas com dispêndios com **fretes na aquisição de mercadorias não sujeitas ao incidência das contribuições**, desde que observada a Súmula Carf 188, tenham tais serviços (fretes) registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

As glosas foram efetuadas pela autoridade fiscal com base apenas nas **entradas tributadas com alíquota zero**, sem discriminar se se trata de insumo ou mercadoria para revenda, conforme se infere da leitura do Relatório Fiscal.

Sendo assim, com vistas a deixar claro o meu entendimento acerca da matéria, voto no sentido de **reverter as glosas atinentes aos fretes de entradas sujeitas à alíquota zero**, tanto os fretes referentes às aquisições de produtos adquiridos como **insumos**, sujeitos à alíquota zero, desde que de acordo com a Súmula Carf 188/2024, como **os fretes de produtos** adquiridos para **revenda**, sujeitos à alíquota zero, conforme disposto na Solução de Consulta RFB/Cosit 46/2023.

Quanto às glosas concernentes às aquisições de produtos sujeitos ao regime monofásico, voto no sentido de manter tais glosas, conforme precedentes deste Conselho, como o acórdão 9303-014.723, sessão de 11/03/2024, cuja ementa reproduzo a seguir:

FRETES NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO SUJEITO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA (MONOFÁSICA). CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Foi afirmado pelo STJ (Tema Repetitivo 1.093), que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (casos de monofasia e substituição tributária).

Assim, os componentes do custo de aquisição, tais como frete e seguro, quando atrelados a bens sujeitos à tributação monofásica, não podem gerar créditos (EDcl no REsp nº 1.895.255/RS).

Logo, voto no sentido de reverter as glosas atinentes aos fretes de aquisições de mercadorias sujeitas à alíquota zero, tanto os fretes referentes às aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero, adquiridos como insumos, desde que de acordo com a Súmula Carf 188/2024, como os fretes de produtos sujeitos à alíquota zero, adquiridos para revenda, conforme disposto na Solução de Consulta RFB/Cosit 46/2023, e no sentido de manter as glosas de créditos referentes ao frete de aquisições de produtos sujeitos ao regime monofásico.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira