



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10120.913062/2011-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-009.888 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente COOPERATIVA MISTA DOS PRODUTORES DE LEITE DE MORRINHOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS VINCULADOS AO TIPO DE RECEITA. UNIFORMIDADE.

A adoção de critério de rateio dos créditos comuns por vinculação ao tipo de receita está em consonância com a legislação e os entendimentos da RFB sobre o tema. O requisito de uniformidade da aplicação do critério adotado refere-se à sua utilização para todo o ano calendário em análise.

RECEITA BRUTA PARA FINS DE RATEIO PROPORCIONAL. INCLUSÃO DA RECEITA COM VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação tributária define o conceito de receita bruta para fins de rateio proporcional relativamente à apuração de crédito da Cofins de maneira a impor limitação à inclusão da receita com venda de ativo imobilizado na receita bruta sujeita à incidência da contribuição.

ATO COOPERATIVO. RELAÇÃO COM O OBJETO SOCIAL DA COOPERATIVA. OUTRAS RECEITAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

O ato cooperativo, para ser tratado como tal, deve guardar relação com o objeto social da cooperativa. Demais receitas, que não guardam relação com o ato cooperativo, devem ser incluídas na apuração da base de cálculo da Cofins por não estarem isentas de sua incidência.

CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS À REVENDA. RATEIO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos apurados pela aquisição de bens destinados à revenda destinam-se ao abatimento das contribuições apuradas em decorrência da receita desta revenda e devem ser a ela apropriados diretamente.

RATEIO DOS CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITA NÃO TRIBUTADA.

A Solução de Divergência no. 3-Cosit, de 2016 permite que sejam ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero, contudo trata-se de uma possibilidade e não uma obrigação.

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas incide correção monetária somente quando verificar-se resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural; assim, conforme entendimento do STJ no REsp nº 1.767.945/PR, julgado em sede de recursos repetitivos, há resistência ilegítima após 360 dias contados da data do pedido de ressarcimento, configurando-se a partir de então a mora da Fazenda Pública.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário em relação aos créditos vinculados exclusivamente a receita não tributada/alíquota zero. E, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicação da correção monetária dos créditos após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Divergiu o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes que negava provimento ao recurso voluntário nesse ponto..

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Semiramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto relatório do constante do **Acórdão 09-67.641 - 1ª Turma da DRJ/JFA** (fl. 120/165):

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório relativo ao pedido de ressarcimento PER nº 34599.24656.170908.1.5.11-8744, transmitido para pleitear ressarcimento de crédito Cofins não cumulativa - mercado interno, relativo ao PA 2º trimestre de 2005.

Em 03/05/2013, por meio do Despacho Decisório da DRF/Jundiaí/SP, a autoridade tributária defere parcialmente o pedido de restituição/ressarcimento no montante de com base em documento Relatório de Auditoria do Crédito do COFINS, às fls. 74/96, que fundamenta o referido Despacho Decisório, conforme exposto a seguir, com grifos no original:

2. O presente Relatório de Auditoria restringe-se ao resultado da análise do direito creditório referente ao **COFINS**, mercado interno, não cumulativa, do período compreendido entre **Maior/2005 e Dezembro/2005**, solicitado com fundamento no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e demais normas que tratam da matéria. Foram examinados os seguintes PER:

(...)6. Com base nos valores constantes nos arquivos digitais fornecidos, foi feito um confronto com as informações dos DICON mais recentemente transmitidos, os quais estão indicados com a situação ATIVA, na tabela a seguir, que relaciona todos os DICON transmitidos pela pessoa jurídica referentes ao período analisado.

(...)I - MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS

7. O primeiro aspecto examinado foi o Método de Determinação dos Créditos (DICON, Ficha 01 - Dados Iniciais), informado como sendo "Incidência Não-Cumulativa sobre Receita Total". (...)9. Logo, de acordo com a transcrição do parágrafo anterior e considerando que os créditos estão todos vinculados à receita auferida exclusivamente no mercado interno, 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**.

10. 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, deve ser obtida a relação percentual entre as receitas **não tributadas** e o **total** das receitas, vinculadas a estes créditos.

11. Tendo em vista que os percentuais de rateio empregados nos DICON do contribuinte não condizem com os dispositivos legais transcritos, pelo fato de englobarem, inadvertidamente, receitas cumulativas, novos percentuais foram apurados, de acordo com o critério a seguir relatado.

12. Nos procedimentos de cálculo dos percentuais, **não** foram computados os valores relativos à rubrica de **Receita "Vendas de Bens do Ativo Permanente"**, constantes nas Linhas 19 das Fichas 13A dos DICON.

13. A **Receita de Vendas de Bens do Ativo Permanente** (Fichas 13A, Linha 19) foi excluída do cálculo por **não** integrar a base de cálculo das receitas não cumulativas, nos termos expressos do §3º do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003:

(...)14. Com base no exposto, para cada linha das Fichas 12A – **Apuração dos Créditos da Cofins**, os percentuais de rateio foram calculados na auditoria, considerando-se as receitas **tributadas** e **não tributadas** no mercado interno informadas nos arquivos digitais, de acordo com o seguinte critério:

(...)15. É de se destacar que o crédito relativo à Linha 01 (Bens para Revenda) das Fichas 12A não é objeto de rateio, porque, pelo fato de se tratar de mercadorias para revenda no mercado interno, havendo entrada, no estabelecimento, com tributação, a saída, também será tributada. Ou seja, não se vislumbra hipótese em que uma mercadoria para revenda entre tributada (com direito à **manutenção** do crédito) e saia do estabelecimento na situação de não tributada.

16. Vale ressaltar que no caso de revenda do "**leite in natura**", que será tratado mais adiante, os créditos básicos das aquisições do produto vinculadas às saídas com suspensão da contribuição devem ser estornados, pois não há direito ao desconto de créditos por parte da cooperativa, segundo a vedação do §4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004:

(...)17. Também cabe observar que as **Receitas de Revenda de Produtos Monofásicos Tributados à Alíquota Zero (MNF)** e as **Receitas com Suspensão da Contribuição (SPS)** foram contadas no cálculo do rateio relativo às despesas relacionadas nas Linhas 04 a 11 e 13 da Ficha 12A pelo fato destas despesas serem consideradas comuns também aos **bens para revenda com tributação monofásica à alíquota zero (MNF)** e às **vendas com suspensão da contribuição (SPS)**.

18. Contudo, o valor das **Receitas com Suspensão da Contribuição (SPS)**, empregado nos cálculos do rateio, foi inserido apenas no denominador, de modo a expurgar o percentual do crédito vinculado às vendas com suspensão do PIS e da COFINS, devido à **vedação** de aproveitamento de créditos **vinculados** à receita com **suspensão** das contribuições, contida no §4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004 (transcrição no parágrafo 16 deste relatório), posteriormente normatizada no artigo 34 da Instrução Normativa SRF nº 635/2006:

(...)19. Ressalte-se o artigo 34 da Instrução Normativa nº 635/2006 **não** introduziu a vedação de utilização dos créditos. Apenas normatizou a vedação disposta no §4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, **vigente desde julho de 2004**.

20. Ainda importa realçar que o valor das **Receitas de Revenda de Produtos Monofásicos Tributados à Alíquota Zero (MNF)** não foi computado nas demais operações porque as **aquisições** vinculadas às receitas tributadas à alíquota zero relativas a vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica **não** dão direito a desconto de crédito, segundo a exceção contida no artigo 3º, inciso I, alínea b, da Lei nº 10.833/2003:

(...)24. É de se mencionar que os **créditos** vinculados tanto à parte da receita de venda excluída da base de cálculo do Pis e da Cofins (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 15, II; normatizada pela IN RFB nº 635/2006, art. 11, II, e §2º) quanto à parte não excluída devem ser mantidos para desconto das referidas contribuições, porém, não são ressarcíveis, uma vez que estão associados à receita tributada (antes das exclusões).

25. Neste sentido, quanto à impossibilidade do ressarcimento citado no parágrafo anterior, há recentes decisões judiciais, como a proferida no Agravo Regimental do RECURSO ESPECIAL Nº 1.160.727 - PB (2009/0192408-0 – 24/11/2011) e, na **Apelação nº 0003522-90.2009.404.7107** (processo originário: Mandado de Segurança nº 2009.71.07.003522-9 – RS), em que foi negado provimento à impetrante, nos seguintes termos:

(...)26. Feitas estas considerações, é de se constatar que a partir dos percentuais de rateio apurados no parágrafo 21, para fins de classificação dos créditos como vinculados à receita **tributada** no mercado interno ou vinculados à receita **não tributada** no mercado interno (alíquota zero, alíquota zero monofásica e suspensão), foram feitos cálculos, utilizando-se cada item das notas fiscais de entrada constantes nos arquivos digitais fornecidos à auditoria e levando-se em conta o campo CST (código da situação tributária).

27. Por exemplo, os itens referentes aos **bens e serviços utilizados como insumos** com CST = 50 (CRÉDITO/TRIB(MI)) **não** foram objeto de rateio, por estarem vinculados a somente um tipo de receita: **tributada no mercado interno** (CST = 50).

28. Já os itens relacionados aos bens e serviços utilizados como insumos com **CST = 53 (CRÉDITO MI (TRIB E NT))** foram objetos de rateio, com base nos percentuais %TRIB e %ALIQ_0 (NT) elencados na TABELA 1 do parágrafo 21.

29. Da mesma forma, os itens de despesa com **CST = 53 (CRÉDITO MI (TRIB E NT))** foram objetos de rateio, porém, com base nos percentuais %TRIB e na soma dos percentuais %ALIQ_0 e %ALIQ_0 (MONOF.) da TABELA 2, tendo em vista a preterição do %SUSPENS, conforme explicado no parágrafo 19 deste relatório.

30. Convém explicar que para os itens de despesa com **CST = 51 (CRÉDITO/NT (MI))** também foi preciso aplicar rateio para excluir, das saídas não tributadas (alíquota zero, alíquota zero monofásica e suspensão), a proporção dos créditos vinculados às saídas com suspensão, por força no **§4º**, do artigo **8º**, da Lei nº **10.925/2004** (vide parágrafo 18 deste relatório). Para isso, foram aplicados os seguintes percentuais:

(...)32. Entretanto, conforme fundamentação legal trazida nos parágrafos 16 e 18 deste relatório, necessário se fez o estorno dos créditos do produto "leite in natura", adquirido e revendido com suspensão da contribuição.

33. Assim, os estornos foram calculados, com base nas informações fornecidas pelos arquivos digitais de notas fiscais de saída apresentados à auditoria, a partir dos percentuais de venda do leite in natura com **suspensão** da contribuição sobre o **total** de venda de leite in natura:

(...)36. Convém destacar que cada valor constante no demonstrativo do parágrafo anterior é o resultado da aplicação de rateio, de acordo com o critério disposto nos parágrafos 21 a 31, sobre a soma dos itens de notas fiscais de entrada fornecidos à auditoria, copiados no arquivo "COMPLEM - 2005-COFINS - ANEXOS.odt", agrupados por abas, nomeadas de acordo com as respectivas rubricas DACON ("01 - Bens para Revenda", "02 - Bens Utilizados como Insumos" etc).

II - EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES 37. Outro ponto analisado foi a composição das exclusões da base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS).

38. Como se sabe, há permissão legal para serem excluídas da base do PIS e da COFINS, as receitas de vendas ao associado da cooperativa, desde que sejam bens vinculados diretamente à atividade econômica do associado.

39. A fim de realizar este exame, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001, datado de 12/09/2011, a cooperativa foi intimada a apresentar a relação de seus associados no período de Mai/2005 a Dez/2009 e o demonstrativo mensal das receitas de venda de bens e mercadorias aos associados.

40. Em decorrência da análise, foi verificado que não poderiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições as vendas a associados referentes a determinadas mercadorias, num total de 6637 códigos de produtos, pelo fato de não estarem vinculadas diretamente à atividade econômica do associado. Vide a relação dos produtos mantidos na base de cálculo: "COMPLEM - 2005-COFINS - ANEXOS.odt / **Produtos não Excluídos BC**". (...)III - **DESCONTO DOS CRÉDITOS E SALDOS A RESSARCIR** (...)44. A partir de cada débito mensal, foram descontados os créditos disponíveis, na seguinte ordem: primeiramente, o crédito **PRESUMIDO**; depois, o crédito vinculado à **RECEITA TRIBUTADA** no mercado interno e, por fim, o crédito vinculado à

RECEITA NÃO TRIBUTADA no mercado interno. Tem-se, então, o seguinte quadro:

(...)45. Assim, de acordo com o demonstrativo do parágrafo anterior, considerando que os descontos de **CRÉDITO PRESUMIDO** e de créditos vinculados à **RECEITA TRIBUTADA** (mercado interno) foram suficientes para absorver os débitos apurados, o valor passível de ressarcimento, previsto no artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 c/c o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, será o saldo do **crédito vinculado à RECEITA NÃO TRIBUTADA no mercado interno**, a seguir demonstrado:

(...)46. Por fim, vale observar que o pedido de ressarcimento dos créditos, apurado na forma do artigo 3º das Leis nº **10.637/2002** e **10.833/2003** e do artigo 15 da Lei nº **10.865/2004**, vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência, referente ao **saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005**, podia ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005, sendo que **cada pedido** deveria se referir a **um único trimestre-calendário**.

47. Por este motivo, eventual saldo credor acumulado entre 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre de 2005 **não foi adicionado** nos cálculos dos créditos vinculados aos pedidos de ressarcimento abordados neste relatório, por se referirem a pedidos de créditos apurados no período compreendido entre o 2º trimestre de 2005 até o 4º trimestre de 2005.

48. É de se fundamentar que na data em que foram transmitidos os PER analisados neste relatório (17/09/2008) os artigos 21 e 22 da IN SRF nº 600/2005 disciplinava os processos de reconhecimento de direito creditório. Segundo esta norma citada, o contribuinte deveria observar o seguinte:

(...)49. Portanto, de acordo com o artigo 22 da IN SRF nº 600/2005, o ressarcimento relativo ao saldo credor acumulado até março de 2005, ainda que somente pudesse ser requerido a partir de 19 de maio de 2005, deveria ser fracionado em tantos pedidos quantos fossem os trimestres de apuração, de tal forma que cada pedido se referisse a um único e respectivo trimestre-calendário.

50. Sendo assim, no pedido referente ao 2º trimestre de 2005, examinado neste relatório, não é possível levar em consideração o saldo de crédito de trimestres anteriores. Tal saldo credor, segundo a legislação transcrita, deve ser objeto de Pedido de Ressarcimento referente a cada trimestre respectivo.

51. Sintetizando, tem-se que o saldo credor remanescente após o encerramento de cada trimestre-calendário podia ser utilizado para compensação de outros tributos e contribuições administrados pela então SRF ou, ainda, ser objeto de pedido de ressarcimento, observadas as condições e procedimentos estipulados no artigo 22 da **IN SRF nº 600, de 2005**, que dispunha à época, em seu parágrafo 3º, inciso I, que **cada pedido** de ressarcimento deveria referir-se ao saldo credor de um **único trimestre**.

Em 16/05/2013, a contribuinte toma ciência do referido despacho decisório e, em 04/06/2013, protocola manifestação de inconformidade para pleitear a revisão do despacho decisório pelos motivos de fato e de direito conforme relatado a seguir.

A interessada relata a decisão que deferiu o ressarcimento parcial como a seguir transcrito:

II - DA DECISÃO PROFERIDA Quando da análise dos créditos de PIS e COFINS, apresentados pela Impugnante nas DACON's referentes a cada período de apuração, o insigne Delegado da Receita Federal de Goiânia entendeu por deferir parcialmente os créditos solicitados em ressarcimento, o que o fez amparado no parecer lavrado pelo Auditor Fiscal.

O Auditor Fiscal em seu relatório de auditoria (...) relata que os critérios de rateio empregados nas DACON elaboradas pela Impugnante não estão coerentes com as normas legais, pelo fato de englobarem, inadvertidamente, receitas cumulativas.

Diante dessa situação recalculou os percentuais de rateio para segregar os créditos vinculados à receita tributada no mercado interno e não tributada no mercado interno e fundamentou com base nas instruções normativas da Receita Federal que somente são passíveis de ressarcimento os créditos vinculados a receita não tributada.

Nada obstante o recálculo dos percentuais de rateio, o Ilustre Auditor Fiscal entendeu que deveria ratear inclusive os custos e despesas vinculados diretamente à receita não tributada (CST 51), alegando que tal procedimento é necessário para excluir a proporção dos créditos vinculados às vendas com suspensão, pois entendeu que as receitas de venda com suspensão não geram direito a crédito e estes foram expurgados do cálculo.

Quanto às mercadorias adquiridas para revenda, entendeu que não podem participar do rateio e devem ser vinculadas as receitas tributadas no mercado interno.

Alterando os percentuais de rateio, aumentando a proporção da receita tributada, considerando as mercadorias para revenda como vinculadas exclusivamente à receita tributa e reclassificando os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita não tributada para que os mesmos fossem rateados, o crédito vinculado a receita não tributada diminuiu significativamente, passando para a coluna de créditos vinculados a receita tributada da DACON, os quais segundo entendimento do Auditor Fiscal, não são passíveis de ressarcimento.

Alega ainda, que a composição das exclusões da base de cálculo decorrente do ato cooperativo está equivocada, pois só há permissão para excluir às receitas de venda vinculadas diretamente às atividades do cooperado. Deste modo, a base de cálculo das contribuições foi ajustada aumentando o débito do imposto.

A seguir, relata os fundamentos jurídicos em que se baseia seu pedido de reforma do Despacho Decisório combatido.

III - DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS - RAZÕES DE REFORMA 3.1. DO MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS - CRITÉRIOS DE RATEIO PARA SEGREGAÇÃO DOS CRÉDITOS APLICADOS COMUMENTE A MAIS DE UM TIPO DE RECEITA *Relata o Auditor Fiscal que para o ressarcimento dos créditos de PIS e COFINS com base no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 concomitantemente com o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, deve ser obtida a relação percentual **entre as receitas não tributadas e o total das receitas.***

Isso pelo fato de que os mencionados dispositivos legais disciplinam que os créditos vinculados às receitas não tributadas (isenção, não incidência, suspensão e alíquota zero) são passíveis de ressarcimento.

Assim sendo, a relação percentual entre as receitas não tributadas e o total das receitas é utilizada para segregação dos créditos.

(...)É de se destacar, com efeito, em relação à segregação dos créditos nas colunas de Crédito Vinculado a Receita Tributada e Não Tributada no Mercado Interno, o que dispõe a ajuda da DACON, vejamos:

-Na coluna "**Créditos Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno**", o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a receitas de vendas tributadas, que gerem direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

-Na coluna "**Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno**", o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

Diante dessas orientações, **a Recorrente identificou todos os insumos e despesas de produção que são vinculados diretamente a receita não tributada no mercado interno, COMO É O CASO, POR EXEMPLO, DAS EMBALAGENS DO LEITE UHT E APROPRIOU DIRETAMENTE NA COLUNA NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO.** O mesmo foi feito com os custos e despesas vinculados a Receita Tributada.

Como existem custos e despesas de uso em comum, por exemplo, a energia elétrica, esses foram rateados proporcionalmente a receita bruta auferida.

Ocorre que, a autoridade fiscalizadora, conforme se pode verificar no quadro acima, inovou criando critérios de rateio diferentes para as diversas rubricas.

Observa-se principalmente, **que a autoridade fiscalizadora não considerou as vendas com suspensão no cálculo da proporção da receita não tributada aplicada sobre os bens e serviços utilizados como insumos de produção distorcendo o cálculo da receita não tributada em relação à receita bruta total.**

10 No entendimento da Impugnante, **os critérios de rateio devem ser uniformes e aplicados consistentemente para todos os créditos sujeitos ao rateio**, e assim procedeu na sua apuração apresentada nas DACON transmitidas para a Receita Federal.

Essa também é a orientação em relação aos critérios de rateio aplicados atualmente na EFD Contribuições, onde o critério de rateio é único e aplicado consistentemente para todos os créditos.

(...)3.1.1. **Da não Consideração da Venda de Bens do Ativo Permanente nas Receitas Não Cumulativas** A autoridade fiscalizadora entendeu por não considerar nos procedimentos de cálculo dos percentuais para rateio a rubrica "**Vendas de Bens do Ativo Permanente**" constante dos DACON entregues pela Recorrente.

Conforme seu entendimento, tais receitas seriam **Cumulativas** ao invés de **Não Cumulativas** e, portanto, não devem fazer parte do cálculo. Sua conclusão baseou-se nas disposições do § 39 do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, onde ambas dispõem nos seguintes termos "**Não integram a base de cálculo a que se refere esse artigo, as receitas não operacionais,**

decorrentes da venda de ativo imobilizado". Vejamos a seguir a transcrição do art. 1º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

- isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; (grifos nosso)

Observa-se que em nenhum momento o dispositivo legal acima citado determina que a receita de venda de ativo permanente não é uma receita não cumulativa, apenas estabelece que essa **receita não integra a base de cálculo das contribuições**, ou seja, está concedendo uma não incidência sobre as receitas de venda de bens de ativo permanente.

É de se destacar que o inciso I do § 3º, retro transcrito, estabelece o mesmo tratamento das vendas de ativo permanente, àquele fixado às receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero), tornando indubitável que **tal disposição legal trata exclusivamente de receitas que não compõem a base de cálculo da contribuição**, e, em momento algum está excluindo essas receitas do campo de abrangência da não cumulatividade.

Portanto Doutos Julgadores, tendo em vista que as receitas de venda de ativo permanente, embora não faça parte da base de cálculo, trata-se de receita não cumulativa, e, dessa forma, devem ser reintegradas ao cálculo da proporção para rateio dos créditos. **3.1.2. Da não Consideração da Receita sem Incidência Decorrente do Ato Cooperativo** A autoridade fiscalizadora não considerou no cálculo da proporção da receita não tributada o valor referente as receitas do ato cooperativo tratadas como exclusão de base de cálculo, alegando que as mesmas estão associadas a receita tributada antes das exclusões.

Salienta-se para o fato da Recorrente ser sociedade cooperativa, razão pela qual subsume-se, antes mesmo da aplicação da legislação tributária, ao disposto na Lei nº 5.764/71, lei específica que determina a natureza jurídica das operações entre a cooperativa e os seus associados.

A Lei nº 5.764/71 que regulou a Política Nacional do Cooperativismo e que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, estabeleceu que nas Sociedades Cooperativas há contribuição com bens ou serviços para o **exercício de uma atividade econômica em benefício de todos, sem quaisquer finalidades lucrativas**. Fixou-se, ainda, que as Cooperativas têm natureza jurídica própria e são **constituídas para prestar serviços aos seus associados**.

É o que determinam os arts. 3º, 4º e 7º da Lei do Cooperativismo:

Art. 3º. *Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica de proveito comum, sem objetivo de lucro.*

Art. 4º. *As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:*

Art. 7º. *As cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados, (grifo nossos)*

Note-se, portanto, que a sociedade cooperativa, pelas suas peculiaridades, é verdadeira representante dos seus associados agindo e atuando em nome destes.

Assim, as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil, pois não há como fazer negócio mercantil consigo mesmo, não há como realizar operação de compra e venda com a mesma pessoa.

Tanto é verdade que o art. 79 e seu parágrafo único da Lei nº 5.764/71, ao estabelecerem a conceituação do ato cooperativo, expressamente determinaram que inexistem negócio mercantil nas operações realizadas entre associados e cooperativas, e estas e aqueles:

Art. 79. *Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. (grifo nosso)

O ilustre Professor Roque Antonio Carrazza¹, demonstrando a inexistência de caráter mercantil nos atos cooperativos, leciona:

No ato cooperativo inexistem negócio mercantil e mutação de titularidade da coisa. É que a cooperativa atua em nome, por conta e em benefício do cooperado. (grifos nosso)

Desta forma, visto que NÃO HÁ NEGÓCIO MERCANTIL, nas operações realizadas entre os associados, Impugnante, e a cooperativa, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DO ASSOCIADO QUANDO OS PRODUTOS SÃO ENTREGUES À COOPERATIVA.

Não se pode perder de vista que, tanto para o direito tributário, quanto para o direito privado, para que exista receita bruta, é imprescindível a existência de atos de comércio.

É de se lembrar que as contribuições sociais denominadas PIS e COFINS, consoante a determinação da Constituição Federal, incidem sobre a receita ou faturamento.

Como a Cooperativa não visa lucro nas operações com seus associados, resta claro, nítido e cristalino que o objetivo não é mercantil, visto que objetiva apenas auxiliar os seus associados, não existe receita nas operações de atos cooperativos.

E, não existindo receita, não há incidência das contribuições sociais denominadas PIS e COFINS nas operações onde existem atos cooperativos.

Portanto, o disposto no art. 79 e no seu parágrafo único, da Lei nº 5.764, de 1971, **trata de verdadeira não incidência do PIS e da COFINS** nos atos cooperativos.

No Superior Tribunal de Justiça, ao ser analisada a incidência de contribuição social sobre os atos cooperativos **tem assentado que sobre os atos cooperativos não incide contribuição social que tem como base de cálculo o valor RECEITA**, vejamos:

TRIBUTÁRIO. PIS. COOPERATIVA DE TRABALHO. ATOS COOPERATIVOS. [...]2. No campo da exação tributária com relação às cooperativas, a aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos; estes extrapofantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros. Precedentes jurisprudenciais.

A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse comercial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro, mas, sim, servir aos associados.

Os atos cooperativos stricto sensu não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, porquanto o art. 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Não implicando o ato cooperativo em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso i, do art. 6º, da LC 70/91, em nada altera a não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/71, não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal.

10 A Lei 5.764/71, ao regular a Política Nacional do Cooperativismo, e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, prescreve, em seu art. 79, que constituem 'atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais', ressalva, todavia, em seu art. 111, as operações descritas nos arts. 85, 86 e 88, do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas 'não cooperativas' que visam ao lucro. Dispõe a lei das cooperativas, ainda, que os resultados dessas operações com terceiros 'serão contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos (art. 87).

É princípio assente na jurisprudência que: "Cuidando-se de discussão acerca dos atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social SOBRE O Lucro". (Min. Milton Luiz Pereira, Resp 152.546, DJU 03/09/2001, unânime)

10. A doutrina, por seu turno, é uníssona ao assentar que pelas suas características peculiares, principalmente seu papel de representante dos associados, os valores que ingressam, [...], não devem ser havidos como receitas da cooperativa.

11. Incidindo o PIS e a COFINS sobre o faturamento/receita bruta, impõe-se aferir essa definição à luz do art. 110 do CTN, que veda a alteração dos conceitos do Direito Privado. [...]. conseqüentemente, a cooperativa, posto não realizar contrato de venda, não se sujeita à incidência do PIS ou da COFINS.

12. Agravo regimental desprovido.2 (grifo nosso)

Portanto, não há como fazer incidir PIS e COFINS sobre os atos cooperativos, que tenha como base de cálculo o valor receita.

Em caso idêntico ao que se cuida nos presentes autos, vale o pleonasmo do reforço: **incidência de contribuição social sobre atos cooperativos**, o Superior Tribunal de Justiça assentou entendimento que não se pode falar em incidência, posto que não existe operação mercantil nos atos cooperativos.

Com a devida licença, cabe a transcrição do voto do Relator Ministro Luiz Fux, nos autos do processo acima transcrito, em face da profundidade da análise realizada, bem assim as abalizadas manifestações doutrinárias sobre o tema:

Em sede pátria, a doutrina especializada não discrepa da jurisprudência e é unânime ao afirmar a necessidade de um tratamento diferenciado às sociedades cooperativas. [...] Outro não é o entendimento do ilustre Professor Carlos Ervino Gulyas, Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas, in Revista de Direito Tributário nº17, pág. 25:

"A receita originada pela venda desses bens ou serviços de associados, por sua vez, não pode constituir receita da cooperativa porque esta nada adquiriu daqueles, a quem, aliás, devem ser transferidas as vantagens da venda, mesmo que com prévia dedução dos encargos correspondentes aos gastos da prestação do serviço."

Adiante, e utilizando a doutrina de Luciano Pereira, citado por Fábio Luz Filho, o Professor Carlos Ervino, ob. cit. pág. 26, assim assentou:

"A operação é feita, na realidade, por estes, representados pela cooperativa, como simples mandatária. Assim, quando ela coloca, no mercado consumidor uma partilha de produtos, quem o faz é o próprio produtor e não ela cooperativa, que não age por conta própria, mas pelo do associado, mediante um pequeno desconto no preço da venda, que não pode ser considerado comissão mercantil porque não é lucro, pois que se destina ao custeio dos serviços da cooperativa, distribuindo-se os excessos pelos associados, na proporção das respectivas entregas de produtos."

Finalizando sua intervenção, o Professor Gulyas conclui quanto à impossibilidade de se classificar as operações realizadas pelas cooperativas como produtoras de receitas (base de cálculo da COFINS e do PIS):

"Pelas suas características peculiares, principalmente seu papel de representante dos associados, os valores que ingressam, como os decorrentes da conversão do produto (bens ou serviços) do associado em dinheiro ou crédito nas de alienação em comum, ou os recursos dos associados a serem convertidos em bens e serviços nas de consumo (ou, neste último caso, a reconversão em moeda após o fornecimento feito ao associado), não devem ser havidos como receitas da cooperativa." (GULYAS, Carlos Ervino, ob. cit. pág. 30)

No mesmo sentido é a orientação do Professor Waldirio Bulgarelli que analisando os atos efetivados pelas sociedades cooperativas, não identifica os atos cooperativos como hipótese de incidência tributária descrita na legislação pátria:

"Por suas características e objetivos definidos minuciosamente pelo Direito Privado, não se ajustam às hipóteses da legislação tributária, caracterizando-se a não-incidência sobre suas operações com seus associados." (Regime Tributário das Cooperativas - À luz da nova Lei Cooperativista nº 5.764,16 de dezembro de 1971 - São Paulo, Editora Saraiva, 1974, pág. 40)

Forçoso, ainda, destacar a doutrina de Flávio Augusto Dumont Prado, *Da Inconstitucional Exigência do PIS e da COFINS das Cooperativas de Crédito*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 58, pág.

39: "Todavia, independentemente de se considerar como faturamento ou receita bruta a base de cálculo dessas contribuições, há que se destacar que as cooperativas, em virtude das características que lhe são peculiares, não possuem receita bruta, e tampouco faturamento, no sentido técnico que a palavra apresenta e no sentido técnico utilizado pelo constituinte para permitir a incidência de tributos, tais como os ora analisados. [...] Se a cooperativa não realiza contratos de venda, não haverá incidência da Cofins". [...] Analisando situação semelhante ao dos presentes autos, não-incidência da COFINS sobre atos cooperativos, assim se manifestou o Professor José Antônio Minatel:

"É possível colocar as sociedades cooperativas como contribuintes da COFINS, tendo como parâmetro, para a apuração da base de cálculo, os gastos realizados pela cooperativa com os chamados atos auxiliares?

Resposta: Não, uma vez que as sociedades cooperativas não auferem receitas quando praticam o verdadeiro ato cooperativo." (Não Incidência da COFINS na Prática do Ato Cooperativo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 64, p. 144) [...] Outro também, não é o entendimento mantido pelo Professor Paulo César Andrade Siqueira, litteris:

"Visto o ato cooperativo adequadamente, é impossível, com as limitações constitucionais ao poder de tributar atualmente existentes, que se consigne, ao menos validam ente, tributá-lo. (...) Dessa forma, a COFINS e o PIS não poderão ser exigidos. (...) O faturamento ou a receita bruta da cooperativa, na verdade, não existem." (Adequação Tributária dos Atos Cooperativos de Cooperativas de Trabalho. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 60. P. 97) [...] Os atos cooperativos stricto sensu não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, porquanto o art. 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Portanto, forte no art. 79 e seu parágrafo único da Lei nº 5.764/1971, consoante as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de não ser possível tributar as operações que envolve o atos cooperativo, e, em abalizada doutrina, outra conclusão não há, senão a de que as **operações realizadas entre a Recorrente e seus associados trata-se de NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, vez que não se trata de negócio mercantil, mas sim de verdadeiro ato cooperativo.**

Desta forma, considerando que as operações com os cooperados não configuram hipótese de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, **deve ser considerada como uma operação não tributada e considerada no cálculo da proporção.**

(...)3.1.3.Do Rateio do Crédito Referente aos Bens para Revenda Em seu entendimento, o auditor fiscal alega que o crédito registrado na DACON sob a rubrica "**Bens para Revenda**" não pode ser objeto de rateio, pois as mercadorias são comercializadas no mercado interno, logo, se a entrada é com tributação, a respectiva saída também será tributada. Desta forma, todo o crédito referente aos bens para revenda foi vinculado à receita tributada no mercado interno.

Conforme averbado no tópico anterior (3.1.2), os atos cooperados configuram-se em hipótese de **não incidência**, assim, **as mercadorias que entram com tributação e**

posteriormente são "comercializadas" com os cooperados NÃO SÃO TRIBUTADAS, posto que se referem a operações de ato cooperativo.

Desta forma, Doutos Julgadores, requer-se que seja mantido o critério de rateio informado originalmente pela Impugnante nos créditos sobre bens para revenda.

3.1.4. Do Rateio Indevido dos Créditos Vinculados Exclusivamente a Receita Não Tributada - Alíquota Zero Inicialmente, cabe-nos esclarecer que somente devem ser submetidos aos critérios de rateio, os itens que são de uso comum para mais de um tipo de receita.

Nesse sentido, **a Recorrente identificou corretamente os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita tributada (CST 50), os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita não tributada (CST 51) e os custos e despesas que são de uso comum (CST 53).**

TODAS ESSAS INFORMAÇÕES FORAM APRESENTADAS DETALHADAMENTE NOS ARQUIVOS DIGITAIS FORNECIDOS AO AUDITOR FISCAL.

A autoridade fiscalizadora, para diminuir os créditos passíveis de ressarcimento, entendeu que os créditos identificados pela Impugnante como vinculados exclusivamente a receita não tributada (CST 51), também deveriam fazer parte do rateio para que fosse possível excluir a proporção dos créditos vinculados às saídas com suspensão.

Primeiro, como se fará ver mais adiante, é infundada a argumentação de que os créditos vinculados a receita com suspensão devem ser estornados.

Segundo, a Recorrente identificou como custos e despesas vinculados exclusivamente à receita não tributada, somente os itens empregados diretamente nas operações do leite industrializado, UHT ou pasteurizado sujeitos a alíquota zero, em nenhum momento foram considerados como exclusivos os custos vinculados às receitas com suspensão.

No quadro a seguir relacionamos alguns dos itens constantes nos documentos fiscais entregues para a fiscalização e que foram classificados com a CST 51, vejamos:

Observa-se que esses itens são perfeitamente identificáveis como vinculados exclusivamente à receita de venda do leite industrializado que está sujeito a alíquota zero, **não havendo qualquer razão para incluir esses créditos na base de rateio.**

Portanto, mais uma vez, não há fundamento legal que ampare o entendimento perfilhado pelo agente fiscal, motivo pelo qual o despacho decisório ora impugnado merece reformas.

3.2. DO DIREITO AO RESSARCIMENTO DOS CRÉDITOS VINCULADOS A SAÍDA COM SUSPENSÃO

O ilustre Auditor Fiscal fundamenta, com base no § 42 do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23.07.2004, que nos casos de venda de "leite in natura", por se tratar de uma operação de saída **com suspensão das contribuições**, o crédito básico vinculado a essa operação deve ser estornado, pois não há direito ao desconto de créditos.

Fato é que o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscalizadora para as operações do período em questão está tacitamente revogado pelo disposto no art. 17 da Lei 11.033, de 21.12.2004, que determina que:

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. (grifo nosso)

É de se notar que a lei retro transcrita é lei posterior e específica -garantidora do direito ao crédito, daquela utilizada pela autoridade fiscalizadora, portanto, o dispositivo legal utilizado para negar o crédito da Impugnante foi revogado. Desta forma, a Impugnante tem direito a manter e utilizar os créditos de PIS e COFINS vinculados às vendas efetuadas com suspensão.

Nada obstante, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18.05.2005, autorizou o ressarcimento do saldo credor acumulado em virtude do art. 17 da Lei 11.033/2004, citado anteriormente, vejamos:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 32 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:

1- 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. (grifo nosso)

Nesse sentido, decidiu a 6ª turma Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, ACÓRDÃO Nº 16-35603, de 05 de Janeiro de 2012, vejamos:

EMENTA: COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. VENDAS NO MERCADO INTERNO. POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO.

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

Assim sendo, a Recorrente tem direito a constituição, a manutenção e ao ressarcimento dos créditos vinculados às vendas com suspensão, portanto, Doutos Julgadores, requer-se a reforma do despacho decisório ora impugnado para fins de reintegração dos créditos expurgados em função das vendas com suspensão e também para que as receitas de venda com suspensão seja considerada no cálculo da proporção das receitas não tributadas utilizado para rateio dos créditos.

3.3. DAS ALÍQUOTAS INDEVIDAS APLICADAS NO CÁLCULO DOS CRÉDITOS A ESTORNAR VINCULADOS A RECEITA DE VENDAS COM SUSPENSÃO

Nada obstante a exclusão indevida dos créditos vinculados à receita com suspensão fundamentada anteriormente, **salienta-se que a alíquota utilizada pela autoridade fiscalizadora para calcular os créditos a serem estornados está equivocada.**

Em seu relatório de análise, o auditor fiscal demonstra em tabelas o cálculo do crédito a estornar calculado sobre as compras de leite in natura proporcional as receitas de venda com suspensão.

Conforme consta nessas tabelas, a alíquota aplicada sobre as compras de leite in natura foi respectivamente 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Porém, sobre as aquisições de leite in natura a Impugnante apropriou crédito presumido, o qual foi calculado com as alíquotas de 0,99% para o PIS e 4,56% para a COFINS, que correspondem a 60% da alíquota normal.

No quadro a seguir relacionam-se alguns dos documentos que constam nos arquivos digitais entregues para a fiscalização com as respectivas alíquotas aplicadas:

3.4. DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO PERMITIDAS AS SOCIEDADES COOPERATIVAS A autoridade fiscalizadora alega que a cooperativa excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições a venda de determinadas mercadorias, pois só teria permissão legal para excluir da base de cálculo as vendas ao associado da cooperativa, desde que sejam bens vinculados diretamente à atividade econômica do associado.

Neste particular, a autoridade fiscalizadora simplesmente desprezou o fato de a Recorrente ser uma sociedade cooperativa, onde, conforme consignamos no tópico 3.1.2, de acordo com a Lei nº 5.764/1971 e com assento na firme jurisprudência do STJ, os valores relativos ao ato cooperativo não podem sofrer incidência do PIS e da COFINS - NÃO INCIDÊNCIA.

E nem se alegue que em o produto sofrendo a incidência das referidas contribuições, ter-se-ia validade de exigir o PIS e a COFINS sobre as operações da Recorrente com seus cooperados.

Pensar desta forma é dar tiro de morte às disposições constantes na Lei nº 5.764/1971 que rege todo o ato cooperativo.

O PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento ou a receita das pessoas jurídicas, não há como no ato cooperativo fazer valer a incidência sobre determinado produto, em total desrespeito a Constituição Federal e a Lei nº 5.764/71.

Como se vê, o argumento utilizado pela Autoridade Fazendária não pode subsistir, por violação direta do princípio constitucional da legalidade.

3.4.1. Do Cálculo Incorreto das Exclusões - Desconsideração do valor repassado aos associados e de custo agregado Como se não bastasse à afronta aos princípios constitucionais averbada alhures, a autoridade fiscalizadora após recalcular o valor das exclusões permitidas as sociedades cooperativas ignorou a existência das exclusões referentes ao valor repassado aos associados decorrentes da comercialização dos produtos por estes entregues a cooperativa e também do custo agregado aos produtos dos associados previstos, respectivamente, no inciso I do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e no art. 17 da Lei 10.684/2003.

Conforme relata a autoridade fiscalizadora, o valor da "Exclusão BC" informado no quadro do parágrafo 41 do relatório de auditoria, foi obtido somando-se as receitas mensais de venda de bens e mercadorias aos associados, excetuando-se os produtos que em seu entendimento não seriam passíveis de exclusão da base de cálculo.

Contudo, o valor das exclusões não era composto apenas pelas vendas a cooperados, MAS TAMBÉM DO VALOR REPASSADO AOS ASSOCIADOS E DO CUSTO AGREGADO, conforme demonstrativo a seguir extraído das memórias de cálculo apresentadas pela Impugnante ao agente fiscalizador:

(...)Como o valor das exclusões calculado pelo agente fiscalizador foi obtido somando-se as receitas mensais de venda de bens e mercadorias dos

associados, o valor repassado aos associados e o custo agregado foi simplesmente desconsiderado.

Esse fato fica mais evidente se analisarmos no mês de outubro, o valor da exclusão calculado pelo agente fiscalizador constante no quadro do parágrafo 41 do relatório de auditoria que foi de R\$ 1.937.825,88, se comparado com o quadro acima constata-se que nesse período somente o valor repassado aos associados e o custo agregado foi de R\$ 1.963.804,47, ou seja, fica evidenciado que o valor repassado e o custo agregado não foram computados nas exclusões calculadas pelo auditor fiscal.

Novamente, Doutos Julgadores, não há como subsistir a decisão exarada no despacho decisório ora impugnado, merecendo a mesma ser rechaçada de pronto.

3.5. SALDO CREDOR ACUMULADO NO PERÍODO DE AGOSTO DE 2004 A MAIO DE 2005 - PEDIDO DE RESSARCIMENTO

A autoridade fiscalizadora desconsiderou os créditos apurados no período de 09.08.2004 até 31.03.2005 informados pela Recorrente no pedido de ressarcimento do 2º trimestre de 2005, alegando que cada pedido de ressarcimento deve referir-se a um único trimestre.

Nada obstante, **tal assertiva em nada prejudicar o direito da Recorrente**, nem tampouco causa prejuízos à Receita Federal do Brasil, fato é que o parágrafo único do art. 16 da Lei 11.116/2005 estabelece que "**o saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta lei**" poderá ser compensado ou ressarcido **a partir da promulgação da lei**. Vejamos o que textualmente estabelece o diploma legal:

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. (grifos nosso)

A Lei nº 11.116, que foi publicada no D.O.U de 19.05.2005, determinou que o saldo credor gerado a partir de 09 de agosto de 2004 até o último trimestre anterior ao da publicação da Lei, poderia ser solicitado a partir da promulgação da Lei.

E o que fez a Recorrente?

Apurou o saldo credor de agosto de 2004 a março de 2005 (último trimestre anterior a publicação da Lei) e incluiu no pedido de ressarcimento do 2º trimestre de 2005 (a partir da promulgação da Lei).

SALIENTA-SE QUE A RECORRENTE ENTREGOU À AUTORIDADE FISCALIZADORA TODAS AS MEMÓRIAS DE CÁLCULO E DOCUMENTOS

QUE COMPROVAM A IDONEIDADE DOS CRÉDITOS GERADOS DE AGOSTO DE 2004 A MARÇO DE 2005.

Note-se, douta Autoridade Julgadora, que **o disposto no parágrafo único do art. 16 da Lei nº 11.116/2005 regula matéria específica e objetiva**, posto que não esta dispondo sobre saldo credor acumulado em um trimestre, mas, **trata de saldo credor acumulado em um período específico**, vale dizer, de 09.08.2004 até o último trimestre anterior à promulgação da lei.

As leis processuais, como as demais leis, no que se refere a sua vigência, subordina-se às regras comuns da Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro, Decreto-Lei nº 4.657/1942. Nesse sentido, as leis processuais começam a vigorar após a publicação, respeitada a vocatio legis de 45 dias, se outro não foi especificado pela lei.

Portanto, as leis processuais não retroagem. Elas se aplicam a partir e no momento da realização do ato formal, no caso, no momento da formalização dos pedidos de ressarcimento, essa a lição do Professor Humberto Theodoro Júnior:

Na verdade, a lei que se aplica em questões processuais é a que vigora no momento da prática do ato formal, e não a do tempo em que o ato material se deu.

Também a lei processual respeita o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (Constituição Federal, art.59, inc. XXXVI, e Lei de Introdução, art. 6º).

Em suma: as leis processuais são de efeito imediato frente aos efeitos pendentes, mas não são retroativas, pois só os atos posteriores à sua entrada em vigore que se regularão por seus preceitos.³ (grifos nosso)

E assim procedeu a Recorrente.

Considerando que o dispositivo em questão, parágrafo único do art. 16 da Lei ns 11.116/2005, trata-se de norma de natureza processual, pois refere-se a efetivação de pedido de compensação e ressarcimento ("a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei"), **não restam dúvidas de que os pedidos de ressarcimento devem ser realizados sob a sua vigência, não podendo retroagir para seguir os procedimentos adotados anteriormente.**

Razão pela qual não merece prosperar o argumento de que os créditos apurados no período de 08.2004 a 03.2005 deveriam ser solicitados nos respectivos trimestres, vaie dizer, conforme a norma anterior.

3.6. DO CRÉDITO APURADO NO MÊS DE ABRIL DE 2005 Conforme demonstra a autoridade fiscalizadora, seu relatório de auditoria compreende o período de 05.2005 a 12.2005. A Recorrente formalizou pedidos de ressarcimento do 2º trim. de 2005, o qual compreende o período de abril a junho de 2005.

Salienta-se que por força da expressão **"ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei"** do art. 16 da Lei nº 11.116/2005 citado no tópico anterior, sendo a lei publicada em 19.05.2005, no pedido de ressarcimento a Recorrente informou o crédito referente ao mês de abril somado ao mês de maio, somando ainda no mês de maio os saldos acumulados de 08.2004 a 03.2005.

Fato é que se a autoridade fiscalizadora desconsiderou os créditos apurados no período de 08.2004 a 03.2005 por não terem sido solicitados no trimestre específico, logo, o mês de abril mesmo tendo sido informado no mês de maio estava dentro do trimestre de apuração, qual seja o 2º trimestre de 2005.

Toda a documentação, as memórias de cálculo e os arquivos digitais que demonstram e comprovam a origem do crédito referente ao mês de 04.2005 foi apresentada para o agente fiscalizador, portanto, requer-se de imediato que o crédito apurado no mês de 04.2005 seja integrado aos saldos passíveis de ressarcimento apurados pelo auditor fiscal no 2º trimestre de 2005.

IV - DO DIREITO A CORREÇÃO MONETÁRIA

É de se notar que o pedido de ressarcimento dos créditos em epígrafe foi realizado há algum tempo, transcorrendo, portanto, longo período entre a data da existência do crédito (direito da Impugnante) e o deferimento dos mesmos.

Logo, resta inegável que os mesmos sofreram séria desvalorização.

Razão pela qual tem direito a Impugnante de ter os seus créditos devidamente atualizados pela SELIC, incidente a partir da data em que passou ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e ou compensação, no que em tudo se aplica o art. 39 da Lei nº 9.250/1995 e o art. 72 da IN RFB nº 900/2008.

Desta forma, os créditos em testilha que forem objeto de ressarcimento e ou compensação, deverão ser atualizados monetariamente pela SELIC até o mês anterior ao ressarcimento ou compensação e 1%. Razão pela qual todos os créditos da Impugnante devem ser atualizados, sejam aqueles objeto de compensação efetivada pela própria Impugnante, sejam aqueles compensados de ofício, bem assim aqueles ressarcidos em espécie.

Ao final, requer:

1- O recebimento e processamento da presente, com os documentos que a acompanham;

2 - Seja dado provimento a presente manifestação de inconformidade para o fim de que, reformando o Despacho Decisório:

a) sejam homologados os dados inseridos pela Impugnante e apurados nos DACON's que comprovam o direito ao crédito;

b) seja reconhecido o direito creditório e o direito de ressarcimento do crédito vinculado as receitas com suspensão das contribuições;

c) seja reconhecido e mantidos todos os critérios de rateio apurados pela Impugnante para segregação dos créditos, bem como mantido o critério de apropriação direta dos créditos vinculados exclusivamente á receita tributada a alíquota zero (CST 51);

d) seja reconhecido o direito às exclusões da base de cálculo das contribuições permitido as sociedades cooperativas no montante integral apurado pela Impugnante;

e) seja reconhecido o direito creditório e o direito ao ressarcimento dos créditos apurados no período de 08.2004 a 03.2005 informados no pedido de ressarcimento do 2º trimestre de 2005;

f) seja considerado o valor passível de ressarcimento apurado pelo agente fiscalizador do crédito referente ao mês de abril de 2005;

g) sejam declaradas homologadas as compensações realizadas em decorrência dos créditos mencionados;

h) seja determinada a aplicação da atualização monetária sobre os créditos, da seguinte forma: 1. a partir do momento da sua apuração (período em que foi gerado) até a data da efetiva compensação; e, 2. a partir do momento da sua apuração (período em que foi gerado) até a data do efetivo ressarcimento, no que se inclui o saldo remanescente a ser ressarcido em espécie, nos termos do § 49, do art. 39, da Lei nº 9.250/95.

Analizada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2005

RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS VINCULADOS AO TIPO DE RECEITA. UNIFORMIDADE.

A adoção de critério de rateio dos créditos comuns por vinculação ao tipo de receita está em consonância com a legislação e os entendimentos da RFB sobre o tema. O requisito de uniformidade da aplicação do critério adotado refere-se à sua utilização para todo o ano calendário em análise.

RECEITA BRUTA PARA FINS DE RATEIO PROPORCIONAL. INCLUSÃO DA RECEITA COM VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação tributária define o conceito de receita bruta para fins de rateio proporcional relativamente à apuração de crédito da Cofins de maneira a impor limitação à inclusão da receita com venda de ativo imobilizado na receita bruta sujeita à incidência da contribuição.

ATO COOPERATIVO. RELAÇÃO COM O OBJETO SOCIAL DA COOPERATIVA. OUTRAS RECEITAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

O ato cooperativo, para ser tratado como tal, deve guardar relação com o objeto social da cooperativa. Demais receitas, que não guardam relação com o ato cooperativo, devem ser incluídas na apuração da base de cálculo da Cofins por não estarem isentas de sua incidência.

CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS À REVENDA. RATEIO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos apurados pela aquisição de bens destinados à revenda destinam-se ao abatimento das contribuições apuradas em decorrência da receita desta revenda e devem ser a ela apropriados diretamente.

PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL. CRÉDITO DECORRENTE DE VENDA EFETUADA COM SUSPENSÃO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado às pessoas jurídicas, inclusive às cooperativas de produção agropecuária, o aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal para alimentação

humana ou animal, por ser mandamento decorrente de norma posterior e específica em relação à outra norma, anterior e mais abrangente.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, objetos de ressarcimento, não ensejam atualização monetária ou incidência de juros, por expressa determinação legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA. NÃO VINCULAÇÃO.

A doutrina trazida ao processo não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa. A jurisprudência judicial colacionada não possui legalmente eficácia normativa e não constitui norma geral de direito tributário se desatendidos os requisitos previstos na lei que disciplina o Processo Administrativo Fiscal. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo quando da existência de súmula do CARF vinculando a administração tributária federal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Foi apresentado Recurso Voluntário às fls.177/215, cujos questionamentos serão analisados no voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido

Analisaremos cada um dos pontos constantes do Recurso Voluntário.

I. PRELIMINARES

1.1 Das decisões Judiciais e Administrativas

Consta do início do voto da decisão recorrida que:

Preliminarmente, esclareço que de acordo com a Portaria MF nº 341, de 2011, que disciplinou o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, determina que o julgador deve observar as normas legais e regulamentares (art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 1990), bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expresso em atos normativos, nestes não se enquadrando julgados administrativos ou mesmo judiciais que, a despeito de sua importante contribuição para o entendimento do Direito, não vinculam as decisões desta Administração Tributária, ainda que, porventura, guardem relação com a matéria em apreço. Com exceção da jurisprudência vinculante, termos previstos no §6º do art. 26-A do Decreto

nº 70.235, de 1972, e das súmulas vinculantes do CARF, assim entendidas as que foram aprovadas como tais por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

O julgador de primeira instância administrativa afirma que não está vinculado às decisões judiciais não relacionadas ao caso concreto ou sem efeitos *erga omnes*. Na verdade, trata-se de um introito de caráter meramente informativo, pois é próprio do Direito que o contencioso administrativo esteja absolutamente adstrito a algumas decisões judiciais - como as decisões do STF sobre matéria na sistemática da repercussão geral - e não esteja subordinado a outras - sem efeitos gerais ou não relacionadas à lide em julgamento (exempli gratia, o REsp nº 1.035.847, mencionado pela Recorrente).

A Recorrente traz essa questão em sua preliminar, mas esse ponto não merece maiores aprofundamentos. O julgador administrativo deve seguir a legislação, bem como as decisões judiciais concernentes à lide e assim o fez no presente caso.

Portanto, proponho negar provimento ao Recurso Voluntário nesta preliminar.

1.2 Do Onus Probandi

Alega a Recorrente, ainda como preliminar, que esta comprovou seu direito ao respaldá-lo em sua escrituração fiscal e contábil. Defende que seus registros são fundados em documentos hábeis e idôneos e que seus créditos foram apropriados em conformidade com os preceitos legais.

A Fiscalização não afastou a contabilidade da Recorrente, aceitou-a. No entanto, entendeu que os créditos lançados não estavam em conformidade com a legislação. Este ponto, contudo, já configura mérito, que será analisado nos itens seguintes.

II. MÉRITO

2.1 Do método de determinação dos créditos - critérios de rateio para segregação dos créditos aplicados comumente a mais de um tipo de receita

Segundo a Recorrente, ela identificou todos os insumos e despesas de produção que são vinculados diretamente à receita não tributada no mercado interno, como é o caso, por exemplo, das embalagens do leite UHT, e apropriou diretamente na coluna “Não Tributadas no Mercado Interno”; o mesmo teria sido feito com os custos e despesas vinculados à Receita Tributada.

Em relação aos custos e despesas de uso em comum (como a energia elétrica), houve rateio proporcional à receita bruta auferida.

No entanto, assevera a Recorrente, a fiscalização teria inovado, criando critérios de rateio diferentes para as diversas rubricas, e não teria considerado as vendas com suspensão no cálculo da proporção da receita não tributada aplicada sobre os bens e serviços utilizados como insumos de produção, distorcendo o cálculo da receita não tributada em relação à receita bruta total.

Defende, a Recorrente, que os critérios de rateio devem ser uniformes e aplicados consistentemente para todos os créditos sujeitos ao rateio.

O referido rateio está consignado no II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

§ 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:

(...)

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.(grifou-se)

A fiscalização conforme se pode verificar no Relatório de Auditoria do Crédito da Cofins (fls. 74/96), levantou, com base nas informações e documentos prestados pela Recorrente, os custos, despesas e encargos comuns e procedeu ao rateio em termos percentuais com a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. O método de determinação dos créditos encontra-se descrito de forma minuciosa às fls. 76 e seguintes. A Fiscalização apresentou um resumo demonstrativo às 86/90, o qual colacionamos:

VALORES DECLARADOS DA CON				VALORES APURADOS PELA AUDITORIA		
Mês	Lin	Rubrica	Total (DA CON)	Total	Valor Tributado-TRIB	Valor Não Tributado – ALIQ 0 + ALIQ 0 (MONOF)
Mai/2005	1	Bens para Revenda (Obs 1)	3.236.216,22	3.469.101,01	3.469.101,01	0,00
Mai/2005	2	Bens para Insumos	1.668.764,13	1.457.246,54	684.296,58	772.949,96
Mai/2005	3	Serviços (Insumos)	187.559,10	126.988,54	50.470,96	76.517,58
Mai/2005	4	Despesas de Energia Elétrica e ..	62.305,31	42.592,53	20.817,34	21.775,19
Mai/2005	5	Despesas de Aluguéis de Prédios ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Mai/2005	6	Despesas de Aluguéis de Máquinas ..	14.049,34	7.127,19	0,00	7.127,19
Mai/2005	7	Despesas de Armazenagem e ..	499.754,70	317.224,07	42.630,06	274.594,01
Mai/2005	8	Despesas de Contraprestações ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Mai/2005	9	Encargos de Depreciação ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Mai/2005	10	Sobre Imob. (Valor de Aquisição)	238.779,83	163.232,27	79.780,70	83.451,57
Mai/2005	11	Amortização de Edificações e ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Mai/2005	12	Devoluções de Vendas (7,6%)	363,97	363,97	363,97	0,00
Mai/2005	13	Outras Operações	0,00	0,00	0,00	0,00
Mai/2005	14	BC DOS CRÉDITOS	5.907.792,60	5.583.876,12	4.347.460,62	1.236.415,49
Mai/2005	15	Créditos a Descontar (7,6%)	448.992,24	424.374,58	330.407,01	93.967,58
Mai/2005		(-) Ajustes Negativos de Créditos (2)	0,00	-2.005,05	-1.029,88	-975,17
Mai/2005		(-) Ajustes Negativos (Auditoria) (3)	0,00	-186.219,15	-186.219,15	0,00

VALORES DECLARADOS DA CON				VALORES APURADOS PELA AUDITORIA		
Mês	Lin	Rubrica	Total (DA CON)	Total	Valor Tributado-TRIB	Valor Não Tributado - ALIQ 0 + ALIQ 0 (MONOF)
Mai/2005		CRÉDITOS APÓS AJUSTES	435.813,06	236.150,38	143.157,98	92.992,41
Jun/2005	1	Bens para Revenda (Obs 1)	2.922.765,63	3.254.464,03	3.254.464,03	0,00
Jun/2005	2	Bens para Insumos	2.345.355,08	2.059.044,84	966.691,64	1.092.353,20
Jun/2005	3	Serviços (Insumos)	178.179,91	98.569,80	39.276,96	59.292,84
Jun/2005	4	Despesas de Energia Elétrica e ..	69.599,48	48.045,75	28.398,44	19.647,30
Jun/2005	5	Despesas de Aluguéis de Prédios ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Jun/2005	6	Despesas de Aluguéis de Máquinas ..	705,00	0,00	0,00	0,00
Jun/2005	7	Despesas de Armazenagem e ..	537.226,37	319.966,79	68.157,87	251.808,93
Jun/2005	8	Despesas de Contraprestações ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Jun/2005	9	Encargos de Depreciação ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Jun/2005	10	Sobre Imob. (Valor de Aquisição)	271.647,24	187.522,88	110.839,32	76.683,56
Jun/2005	11	Amortização de Edificações e ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Jun/2005	12	Devoluções de Vendas (7,6%)	930,52	930,52	930,52	0,00
Jun/2005	13	Outras Operações	0,00	0,00	0,00	0,00
Jun/2005	14	BC DOS CRÉDITOS	6.326.409,23	5.968.544,61	4.468.758,77	1.499.785,84
Jun/2005	15	Créditos a Descontar (7,6%)	480.807,10	453.609,39	339.625,67	113.983,72
Jun/2005		(-) Ajustes Negativos de Créditos (2)	0,00	-1.828,26	-1.133,59	-694,67
Jun/2005		(-) Ajustes Negativos (Auditoria) (3)	0,00	-168.040,51	-168.040,51	0,00
Jun/2005		CRÉDITOS APÓS AJUSTES	467.627,92	283.740,62	170.451,57	113.289,05
Jul/2005	1	Bens para Revenda (Obs 1)	2.786.333,95	2.804.099,62	2.803.554,88	544,74
Jul/2005	2	Bens para Insumos	1.476.253,32	1.481.767,32	946.404,50	535.362,82
Jul/2005	3	Serviços (Insumos)	239.670,70	179.895,52	82.012,38	97.883,14
Jul/2005	4	Despesas de Energia Elétrica e ..	71.168,81	51.989,86	31.585,28	20.404,58
Jul/2005	5	Despesas de Aluguéis de Prédios ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Jul/2005	6	Despesas de Aluguéis de Máquinas ..	8.153,00	0,00	0,00	0,00
Jul/2005	7	Despesas de Armazenagem e ..	513.332,39	328.891,81	73.835,43	255.056,38
Jul/2005	8	Despesas de Contraprestações ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Jul/2005	9	Encargos de Depreciação ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Jul/2005	10	Sobre Imob. (Valor de Aquisição)	275.132,91	200.988,61	122.106,14	78.882,47
Jul/2005	11	Amortização de Edificações e ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Jul/2005	12	Devoluções de Vendas (7,6%)	1.369,83	1.369,83	1.369,83	0,00
Jul/2005	13	Outras Operações	0,00	0,00	0,00	0,00
Jul/2005	14	BC DOS CRÉDITOS	5.371.414,91	5.049.002,56	4.060.868,44	988.134,12
Jul/2005	15	Créditos a Descontar (7,6%)	408.227,53	383.724,19	308.626,00	75.098,19
Jul/2005		(-) Ajustes Negativos de Créditos (2)	0,00	-819,93	-523,79	-296,15

VALORES DECLARADOS DA CON				VALORES APURADOS PELA AUDITORIA		
Mês	Lin	Rubrica	Total (DA CON)	Total	Valor Tributado-TRIB	Valor Não Tributado – ALIQ 0 + ALIQ 0 (MONOF)
Jul/2005		(-) Ajustes Negativos (Auditoria) (3)	0,00	-152.899,90	-152.899,90	0,00
Jul/2005		CRÉDITOS APÓS AJUSTES	395.048,35	230.004,36	155.202,31	74.802,04
Ago/2005	1	Bens para Revenda (Obs 1)	2.640.547,45	2.736.845,16	2.736.845,16	0,00
Ago/2005	2	Bens para Insumos	1.993.467,65	1.946.300,09	1.127.687,72	818.612,37
Ago/2005	3	Serviços (Insumos)	195.988,72	99.107,30	49.189,26	49.918,04
Ago/2005	4	Despesas de Energia Elétrica e ..	77.764,81	59.119,61	36.429,97	22.689,64
Ago/2005	5	Despesas de Aluguéis de Prédios ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Ago/2005	6	Despesas de Aluguéis de Máquinas ..	242,50	0,00	0,00	0,00
Ago/2005	7	Despesas de Armazenagem e ..	503.903,09	343.173,80	84.437,93	258.735,87
Ago/2005	8	Despesas de Contraprestações ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Ago/2005	9	Encargos de Depreciação ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Ago/2005	10	Sobre Imob. (Valor de Aquisição)	284.814,16	216.525,97	133.425,02	83.100,96
Ago/2005	11	Amortização de Edificações e ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Ago/2005	12	Devoluções de Vendas (7,6%)	885,76	885,76	885,76	0,00
Ago/2005	13	Outras Operações	0,00	0,00	0,00	0,00
Ago/2005	14	BC DOS CRÉDITOS	5.697.614,14	5.401.957,69	4.168.900,81	1.233.056,87
Ago/2005	15	Créditos a Descontar (7,6%)	433.018,67	410.548,78	316.836,46	93.712,32
Ago/2005		(-) Ajustes Negativos de Créditos (2)	0,00	-295,87	-191,05	-104,83
Ago/2005		(-) Ajustes Negativos (Auditoria) (3)	0,00	-139.545,98	-139.545,98	0,00
Ago/2005		CRÉDITOS APÓS AJUSTES	433.018,67	270.706,93	177.099,43	93.607,49
Set/2005	1	Bens para Revenda (Obs 1)	2.749.891,90	3.124.048,79	3.124.048,79	0,00
Set/2005	2	Bens para Insumos	1.672.699,99	1.340.267,61	744.847,44	595.420,17
Set/2005	3	Serviços (Insumos)	157.488,83	87.107,56	57.104,70	30.002,86
Set/2005	4	Despesas de Energia Elétrica e ..	81.643,90	61.222,74	38.159,48	23.063,26
Set/2005	5	Despesas de Aluguéis de Prédios ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Set/2005	6	Despesas de Aluguéis de Máquinas ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Set/2005	7	Despesas de Armazenagem e ..	476.672,40	305.292,08	77.786,79	227.505,29
Set/2005	8	Despesas de Contraprestações ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Set/2005	9	Encargos de Depreciação ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Set/2005	10	Sobre Imob. (Valor de Aquisição)	284.901,66	213.640,71	133.159,98	80.480,73
Set/2005	11	Amortização de Edificações e ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Set/2005	12	Devoluções de Vendas (7,6%)	24,47	24,47	24,47	0,00
Set/2005	13	Outras Operações	0,00	0,00	0,00	0,00
Set/2005	14	BC DOS CRÉDITOS	5.423.323,15	5.131.603,96	4.175.131,65	956.472,31
Set/2005	15	Créditos a Descontar (7,6%)	412.172,56	390.001,90	317.310,01	72.691,90

VALORES DECLARADOS DA CON				VALORES APURADOS PELA AUDITORIA		
Mês	Lin	Rubrica	Total (DA CON)	Total	Valor Tributado-TRIB	Valor Não Tributado – ALIQ_0 + ALIQ_0 (MONOF)
Set/2005		(-) Ajustes Negativos de Créditos (2)	0,00	-106,81	-70,02	-36,79
Set/2005		(-) Ajustes Negativos (Auditoria) (3)	0,00	-140.758,18	-140.758,18	0,00
Set/2005		CRÉDITOS APÓS AJUSTES	412.172,56	249.136,91	176.481,80	72.655,10
Out/2005	1	Bens para Revenda (Obs. 1)	2.547.787,63	2.822.684,51	2.822.684,51	0,00
Out/2005	2	Bens para Insumos	1.392.800,89	1.229.554,02	717.462,38	512.091,64
Out/2005	3	Serviços (Insumos)	173.549,82	94.457,56	46.344,67	48.112,89
Out/2005	4	Despesas de Energia Elétrica e ..	90.434,01	70.320,13	43.688,20	26.631,93
Out/2005	5	Despesas de Aluguéis de Prédios ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Out/2005	6	Despesas de Aluguéis de Máquinas ..	4.370,00	0,00	0,00	0,00
Out/2005	7	Despesas de Armazenagem e ..	450.730,00	311.298,90	82.793,59	228.505,32
Out/2005	8	Despesas de Contraprestações ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Out/2005	9	Encargos de Depreciação ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Out/2005	10	Sobre Imob. (Valor de Aquisição)	287.017,92	223.180,83	138.656,85	84.523,98
Out/2005	11	Amortização de Edificações e ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Out/2005	12	Devoluções de Vendas (7,6%)	1.598,83	1.598,83	1.598,83	0,00
Out/2005	13	Outras Operações	0,00	0,00	0,00	0,00
Out/2005	14	BC DOS CRÉDITOS	4.948.289,10	4.753.094,78	3.853.229,03	899.865,75
Out/2005	15	Créditos a Descontar (7,6%)	376.069,97	361.235,20	292.845,41	68.389,80
Out/2005		(-) Ajustes Negativos de Créditos (2)	0,00	-4.661,56	-3.049,92	-1.611,64
Out/2005		(-) Ajustes Negativos (Auditoria) (3)	0,00	-139.514,78	-139.514,78	0,00
Out/2005		CRÉDITOS APÓS AJUSTES	376.069,97	217.058,86	150.280,71	66.778,16
Nov/2005	1	Bens para Revenda (Obs. 1)	2.537.079,41	2.602.162,08	2.602.162,08	0,00
Nov/2005	2	Bens para Insumos	1.378.973,31	1.346.839,03	361.445,71	985.393,32
Nov/2005	3	Serviços (Insumos)	118.616,34	89.096,89	26.555,50	62.541,39
Nov/2005	4	Despesas de Energia Elétrica e ..	122.831,81	97.813,31	43.041,89	54.771,42
Nov/2005	5	Despesas de Aluguéis de Prédios ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Nov/2005	6	Despesas de Aluguéis de Máquinas ..	15.709,34	9.321,47	0,00	9.321,47
Nov/2005	7	Despesas de Armazenagem e ..	445.633,06	320.041,77	41.029,11	279.012,66
Nov/2005	8	Despesas de Contraprestações ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Nov/2005	9	Encargos de Depreciação ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Nov/2005	10	Sobre Imob. (Valor de Aquisição)	287.717,92	229.115,25	100.820,16	128.295,09
Nov/2005	11	Amortização de Edificações e ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Nov/2005	12	Devoluções de Vendas (7,6%)	666,30	666,30	666,30	0,00
Nov/2005	13	Outras Operações	0,00	0,00	0,00	0,00
Nov/2005	14	BC DOS CRÉDITOS	4.907.227,49	4.695.056,10	3.175.720,75	1.519.335,35

VALORES DECLARADOS DA CON				VALORES APURADOS PELA AUDITORIA		
Mês	Lin	Rubrica	Total (DA CON)	Total	Valor Tributado-TRIB	Valor Não Tributado - ALIQ_0 + ALIQ_0 (MONOF)
Nov/2005	15	Créditos a Descontar (7,6%)	372.949,29	356.824,26	241.354,78	115.469,49
Nov/2005		(-) Ajustes Negativos de Créditos (2)	0,00	-239,79	-110,69	-129,11
Nov/2005		(-) Ajustes Negativos (Auditoria) (3)	0,00	-131.346,18	-131.346,18	0,00
Nov/2005		CRÉDITOS APÓS AJUSTES	372.949,29	225.238,29	109.897,91	115.340,38
Dez/2005	1	Bens para Revenda (Obs 1)	2.538.235,46	2.562.361,98	2.562.361,98	0,00
Dez/2005	2	Bens para Insumos	1.771.053,14	1.777.858,96	465.127,16	1.312.731,80
Dez/2005	3	Serviços (Insumos)	75.866,68	68.916,77	37.233,05	31.683,72
Dez/2005	4	Despesas de Energia Elétrica e ..	107.022,42	89.808,93	45.537,89	44.271,05
Dez/2005	5	Despesas de Aluguéis de Prédios ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Dez/2005	6	Despesas de Aluguéis de Máquinas ..	26.795,34	9.777,61	0,00	9.777,61
Dez/2005	7	Despesas de Armazenagem e ..	433.995,49	326.145,78	48.461,54	277.684,24
Dez/2005	8	Despesas de Contraprestações ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Dez/2005	9	Encargos de Depreciação ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Dez/2005	10	Sobre Imob. (Valor de Aquisição)	289.399,17	242.852,21	123.138,94	119.713,27
Dez/2005	11	Amortização de Edificações e ..	0,00	0,00	0,00	0,00
Dez/2005	12	Devoluções de Vendas (7,6%)	19.770,48	19.770,48	19.770,48	0,00
Dez/2005	13	Outras Operações	0,00	0,00	0,00	0,00
Dez/2005	14	BC DOS CRÉDITOS	5.262.138,18	5.097.492,71	3.301.631,03	1.795.861,68
Dez/2005	15	Créditos a Descontar (7,6%)	399.922,50	387.409,45	250.923,96	136.485,49
Dez/2005		(-) Ajustes Negativos de Créditos (2)	0,00	-827,34	-446,98	-380,36
Dez/2005		(-) Ajustes Negativos (Auditoria) (3)	0,00	-113.227,58	-113.227,58	0,00
Dez/2005		CRÉDITOS APÓS AJUSTES	399.922,50	273.354,53	137.249,40	136.105,13

Verifica-se, assim, que, em termos gerais, o critério de rateio adotado pela fiscalização revela-se consistente, adequado, uniforme e em consonância com a legislação e com a interpretação expressa nas Soluções de Consulta publicadas pela Receita Federal.

Nos itens seguintes, passamos à análise de questões mais específicas.

2.2 Da venda de bens do ativo permanente nas receitas não cumulativas

Defende, a Recorrente que as receitas de venda de ativo permanente, embora não façam parte da base de cálculo, caracterizam-se como receita não cumulativa, e, por isso, devem ser reintegradas ao cálculo da proporção para rateio dos créditos.

A fiscalização, contudo, teve outro entendimento. Desconsiderou do cálculo da proporção entre as receitas tributadas por incidência não cumulativa da contribuição social e a receita bruta por entender que a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente não compõe a receita bruta, com base no §3º do artigo 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Vejamos as disposições legais:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(..)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária ;

(..)VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.

(grifou-se)

Como se observou na decisão de piso, trata-se de situação de não incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins sobre a venda de bens do ativo imobilizado. Dessarte, de forma correta, como se concluiu na decisão recorrida, a previsão para manutenção de créditos em relação às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das Contribuições para o PIS e da Cofins, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não se aplica ao caso de receitas decorrentes da venda de bem do ativo imobilizado, pois não há necessariamente créditos vinculados a tais receitas.

Transcrevemos as conclusões da decisão recorrida, com as quais assentimos:

As receitas decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado, por tratar-se de receitas não operacionais, apesar de esta terminologia não ser mais empregada na contabilidade atual, são, deste modo, **não usuais** e, ainda assim, o crédito decorrente da amortização ou depreciação destes bens permanece sendo apurado, mesmo que não ocorra nenhuma venda de bem de ativo imobilizado quando da apuração do crédito.

Deste modo, incluir tais receitas na receita bruta total para fins de rateio entre as receitas tributadas no regime não cumulativo e não tributadas geraria distorções nas proporções calculadas, uma vez que, por exemplo, a amortização/depreciação é apurada mensalmente, independentemente de ter havido receita decorrente da venda dos bens em questão.

Ademais, saliente-se que a Lei nº 11.033, de 2004, por meio da qual o mencionado art. 17 foi inserido no ordenamento jurídico nacional refere-se a um **regime tributário especial** para incentivo ao investimento, no caso, modernização e ampliação da estrutura portuária nacional. Trata-se, pois de um regime de **exceção à regra geral**.

A **regra** aplicada ao caso, desde a origem do regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS e da Cofins, instituído respectivamente pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é a de apuração de créditos relativos às despesas com depreciação e amortização de bens incorporados ao ativo imobilizado.

Por seu turno, a **regra**, também desde a origem do regime de incidência não cumulativa, é a de **a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente**, atualmente denominado "não circulante", **não integrar as bases de cálculo** da Contribuição para o PIS e da Cofins. Repise-se, a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente **não foi e não é** objeto de incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins.

Assim, propomos manter, por seus próprios fundamentos, o entendimento da decisão a quo de que as receitas decorrentes da venda de bem do ativo imobilizado não podem ser incluídas no cômputo da receita bruta para finalidade de rateio de créditos comuns a mais de um tipo de receita (tributada ou não tributada).

Dessa forma, cumpre negar provimento ao Recurso Voluntário neste item.

2.3 Do Ato Cooperativo e dos bens para revenda

Com base em doutrina e jurisprudência que colaciona, a Recorrente defende que as operações com os cooperados não configuram hipótese de incidência das contribuições para o PIS e COFINS e devem ser consideradas como operação não tributada no cálculo da proporção para o rateio de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Contudo, a fiscalização teve outra interpretação: desconsiderou como ato cooperativo a revenda de mercadorias adquiridas para revenda. Conforme planilhas que constam do processo no. 10120.913068/2011-17 (fls. 547/977), julgado conjuntamente nesta sessão, esses bens revendidos eram notoriamente não relacionados às atividades típicas da Recorrente (cooperativa de produção de leite), eram mercadorias necessárias para o desempenho das atividades comerciais dos cooperados.

Mister analisar o artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, que elenca as exclusões admitidas da base de cálculo das contribuições em pauta. . Reproduzimos trecho que nos interessa especificamente:

Art. 6º A base de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins é o faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

(...)

Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:

(...)

II -exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;

(...)

§ 1º Para os fins do disposto no inciso I do caput:

I -na comercialização de produtos agropecuários realizados a prazo, assim como aqueles produtos ainda não adquiridos do associado, a cooperativa poderá excluir da receita bruta mensal o valor correspondente ao repasse a ser efetuado ao associado; e, II -os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

§ 2º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente pela cooperativa, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos. (grifou-se)

§ 3º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

(...).

Consultando a lista de bens revendidos constante da planilha mencionada, encontramos os seguintes:

- absorvente feminino,
- achocolado,
- açúcar, adoçante,
- água oxigenada,
- algodão,
- Ajinomoto,
- aguardente de cana,
- amaciante de carne,
- aveia Quaker,
- balas,
- batata,
- biscoitos,
- borracha,
- linguiça de porco,
- sorvetes,
- cafés,
- caldo de carne,
- caninha (bebida alcoólica),
- canetas,
- chocolates,
- fraldas,
- gelatina,
- geleias,
- goiabada,
- macarrão,
- iogurtes,
- leite em pó,
- água,
- ovomaltine,
- palmito,
- panela de pressão,
- pães,
- requeijão,

- peixe congelado,
 - almôndegas,
 - carne de frango,
 - hamburger,
 - pizzas,
 - pratos,
 - pregos,
 - ervilha,
 - régua,
 - amendoim,
 - forma de assar,
 - sal,
 - salgados,
 - sandálias havaianas,
 - temperos,
 - pipoca,
 - pimenta,
 - óleo de soja,
 - sopa,
 - sucos,
 - vinhos variados,
 - whiskies e outras bebidas alcólicas,
 - sabão,
 - cadernos,
 - leite de coco, ovos,
 - massa para pastel,
 - cereais, lençóis, vela,
 - margarina,
 - marrom glace, óleo de peroba,
 - farinhas,
 - aguardentes ,
- e muitos outros, a lista é muito extensa.

Cumpra lembrar que, conforme a própria Recorrente, uma cooperativa de produtores de leite, informa em seu Recurso Voluntário “Na consecução de seus objetivos a Recorrente industrializa e comercializa produtos de origem animal e vegetal”.

Assim, é realmente muito difícil sustentar que as mercadorias elencadas estão “vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente pela cooperativa, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos”, como exige a legislação.

Tanto tal argumentação é complicada, que não há no Recurso Voluntário qualquer menção aos bens e à comprovação de que estão vinculados diretamente atividade econômica desenvolvida pelos produtores de leite e que seja objeto da cooperativa.

Nesse contexto, proponho negar provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria.

2.4 Do Rateio Indevido dos Créditos Vinculados Exclusivamente a Receita Não Tributada – Alíquota Zero

A Recorrente afirma que identificou corretamente os custos e despesas vinculados exclusivamente à receita tributada (CST 50), os custos e despesas vinculados exclusivamente à receita não tributada (CST 51) e os custos e despesas que são de uso comum (CST 53) e que tais informações constavam de forma detalhada nos arquivos digitais fornecidos ao auditor fiscal.

Dessa forma, a Recorrente, segundo informa, identificou como custos e despesas vinculados exclusivamente à receita não tributada, somente os itens empregados diretamente nas operações do leite industrializado, UHT ou pasteurizado sujeitos a alíquota zero, em nenhum momento foram considerados como exclusivos os custos vinculados às receitas com suspensão.

A Fiscalização entendeu que as Receitas de Revenda de Produtos Monofásicos Tributados à Alíquota Zero e as Receitas com Suspensão da Contribuição foram contadas no cálculo do rateio relativo às despesas relacionadas nas Linhas 04 a 11 e 13 da Ficha 12ª, pelo fato de estas despesas serem consideradas comuns também aos bens para revenda com tributação monofásica à alíquota zero e às vendas com suspensão da contribuição.

Na decisão recorrida, optou-se por manter o rateio da fiscalização porque se tratavam de despesas comuns, que deveriam ser incluídas na receita bruta da não cumulatividade para finalidade de cálculo do rateio dos créditos comuns e também porque a SD nº 3-Cosit, de 2016 determina que as receitas sujeitas à incidência monofásica, ainda que tributadas à alíquota zero, podem ser incluídas na receita bruta com a finalidade de cálculo do rateio. Segundo os julgadores *a quo*, este entendimento pode também ser aplicado às receitas com suspensão.

Neste ponto, entendemos que assiste razão à Recorrente por dois motivos:

- a Recorrente segregou os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita tributada (CST 50), os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita não tributada (CST 51);
- a SD nº 3-Cosit, de 2016 permite que sejam ser incluídas no cálculo da “relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total”, mesmo que tais operações estejam submetidas a alíquota zero; trata-se de um “podem”, uma opção disponível para o contribuinte, não uma obrigação.

Dessarte, proponho dar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos créditos Vinculados exclusivamente a receita não tributada/alíquota zero.

2.5 Do direito ao ressarcimento dos créditos vinculados a saída com suspensão

No que toca ao direito ao ressarcimento dos créditos vinculados à saída com suspensão, a Recorrente repete as alegações constantes da Manifestação de conformidade, sem considerar que, na decisão *a quo*, foi explicada a evolução legislativa, a base legal vigente e também a regulamentação em instrução normativa que respaldam o posicionamento da fiscalização.

Considerando que o entendimento da decisão recorrida está perfeito e não foi questionado pela Recorrente, adotamo-lo integralmente, pelos seus próprios fundamentos, e o reproduzimos:

A interessada rebate alegando ser infundado o entendimento de que as saídas com suspensão impedem o aproveitamento de créditos a elas vinculados.

A interessada alega ter direito a manter e utilizar os créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins vinculados às vendas efetuadas com suspensão, pois, conforme afirma, o fundamento legal no qual se baseia a autoridade tributária foi tacitamente revogado pelo art. 17 da Lei 11.033, de 2004, por ser norma posterior e específica àquela utilizada pela autoridade fiscalizadora.

A verdade é que o dispositivo legal sob o qual a autoridade tributária fundamenta sua decisão, a saber: inciso II do §4º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, possui redação dada pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, **posterior**, portanto, à Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Ademais, o teor do art. 8º da Lei nº 10.925, com a redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, é mais **específico** que o do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Para melhor elucidar a análise, transcrevemos o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de

2012)(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013)(Vide Lei nº 12.839, de 2013)(Vide Lei nº 12.865, de 2013)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);(Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

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

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o **caput** e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:(Vide Medida Provisória nº 582, de 2012)(Vide Medida Provisória nº 609, de 2013)(Vide Lei nº 12.839, de 2013)

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 15.16.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e (Vide Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 15.16.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18;(Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)

II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e

seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei nº 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

§ 4º É **vedado** às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

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

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

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

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 8º É vedado às pessoas jurídicas referidas no **caput** o aproveitamento do crédito presumido de que trata este artigo quando o bem for empregado em produtos sobre os quais não incidam a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, ou que estejam sujeitos a isenção, alíquota zero ou suspensão da exigência dessas contribuições. (Incluído pela Medida Provisória nº 552, de 2011) (Vide Decreto Legislativo nº 247, de 2012)

§ 9º O disposto no § 8º não se aplica às exportações de mercadorias para o exterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 556, de 2011) (Produção de efeito) Sem eficácia § 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos. (Incluído pela Lei nº 12.865, de 2013)

A autoridade tributária acrescenta, ainda, o disposto no art. 34 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, pelo qual a RFB afirma claramente que as vendas de leite *in natura* a granel, efetuadas por cooperativas de produção agropecuária, com incidência suspensa das contribuições sociais em estudo, não permite o desconto dos créditos a estas vinculados. Ao ensejo:

Art. 34 A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa em relação às receitas auferidas por sociedade cooperativa de produção agropecuária decorrentes da venda de:

(..)II - leite in natura a granel, quando a cooperativa exercer cumulativamente as atividades de transporte e resfriamento do produto;

(..)§4º Os custos, despesas e encargos vinculados às receitas das vendas efetuadas com a suspensão prevista no caput, não geram direito ao desconto de créditos por parte da cooperativa de produção.

Resta clara, portanto, a vedação às cooperativas de produção agropecuária do aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão, por ser mandamento decorrente de norma posterior e específica em relação à outra norma, anterior e mais abrangente.

Vale destacar que não são todas as vendas de leite *in natura* que impedem o desconto de créditos, mas apenas aquelas efetuadas com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins. Nesse sentido, a própria autoridade tributária, como transcrito a seguir, diferencia as vendas de leite *in natura* com suspensão do total de venda de leite *in natura*:

33. Assim, os estornos foram calculados, com base nas informações fornecidas pelos arquivos digitais de notas fiscais de saída apresentados à auditoria, a partir dos percentuais de venda do leite in natura com suspensão da contribuição sobre o total de venda de leite in natura:

Dessa forma, propõe-se negar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

2.6 Das alíquotas aplicadas no cálculo dos créditos a estornar vinculados a receita de vendas com suspensão

Neste ponto, a Recorrente novamente repete as questões constantes da Manifestação de Inconformidade, sem se ater ao conteúdo da decisão recorrida.

Os julgadores a quo entenderam que

A interessada afirma que apurou créditos referentes às suas vendas com suspensão de incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins pela aplicação equivalente a 60% das alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente. Alega, então, que a autoridade tributária, todavia, efetuou o entorno pela aplicação das alíquotas integrais.

Todavia, de fato, da análise da documentação elaborada pela autoridade tributária o que se verifica é uma completa reapuração de ofício da Contribuição para o PIS e da Cofins. Verificamos, nesta reapuração, que não houve cálculo de crédito referente a vendas de leite *in natura* com suspensão da incidência das referidas contribuições sociais, portanto, não houve efetivo estorno de créditos, mas, repise-se, uma nova apuração.

Não procede, deste modo, o alegado pela manifestante.

Compulsando os autos, verifica-se que realmente houve uma reapuração de ofício, conforme se concluiu na DRJ, e, portanto, não assiste razão à Recorrente neste ponto.

Assim, tendo em conta a retidão da decisão de piso e que esta não foi questionada no Recurso Voluntário, propõe-se mantê-la integralmente.

2.7 Do cálculo das exclusões - o valor repassado aos associados e de custo agregado

Mais uma vez, a Recorrente retoma alegações constantes da Manifestação de Inconformidade, sem questionar o conteúdo da decisão da DRJ. Os termos constantes da decisão recorrida esclarecem de modo absolutamente satisfatório esta questão:

A interessada alega que a soma das vendas realizadas para cooperados, efetuada após os ajustes feitos pelo auditor fiscal, fecha exatamente com o valor por ele excluído da base de cálculo das contribuições, deste modo, a contribuinte alega ficar evidente que a autoridade tributária não considerou no cálculo das exclusões, os valores repassados aos associados e o custo agregado aos produtos dos associados.

No parágrafo 41 do Relatório de Auditoria, podemos verificar que o auditor-fiscal considera como receita de venda, no caso em apreço, o somatório das notas fiscais de vendas de mercadorias, reincluindo na base de cálculo aquelas que não guardam relação com o ato cooperativo. Está correta a autoridade tributária, uma vez que a base de cálculo das contribuições sociais em apreço é a receita bruta, no caso, da venda de mercadorias aos próprios cooperados, nos termos dos art. 1º, §2º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, tendo em conta que se refere a ato não cooperativo.

Dessa forma, adotamos o entendimento da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, negando provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

2.8 Das exclusões da base de cálculo - desconsideração do valor repassado aos associados e de custo agregado

A interessada afirma que a autoridade tributária excluiu indevidamente da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins a venda de certas mercadorias por não guardarem relação com o ato cooperativo; argumenta que a fiscalização desprezou o fato dela ser uma sociedade cooperativa.

No entanto, consignou-se na decisão de piso que se trata dos mesmos bens considerados no item 2.3 deste voto, ou seja, foram vendidos aos associados chocolates, bebidas alcoólicas, comidas, absorvente feminino etc.

A Recorrente não fez nenhuma menção a tais bens.

Dessa forma, em relação a este item, cabe manter a mesma conclusão do item 2.3: negar provimento ao Recurso Voluntário porque as mercadorias vendidas não estão vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e nem ao objeto da cooperativa de produtores de leite, ou seja, não guardarem relação com o ato cooperativo.

2.9 do saldo credor acumulado no período de agosto de 2004 a maio de 2005 - pedido de ressarcimento

Defende a Recorrente neste item que, com base no parágrafo único do **art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005**, todo o saldo credor apurado por ela entre agosto de 2004

e maio de 2005 poderia ser objeto de um único pedido de ressarcimento, no caso, elaborado quando do pedido de ressarcimento referente ao 2º trimestre de 2005. Transcrevemos o artigo:

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:

(...)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. (grifou-se)

A fiscalização entendeu que, de acordo com o **art. 22 da IN SRF nº 600, de 2005**, em vigor à época da transmissão do PER em análise, a interessada não poderia ter incluído todo o saldo credor do período em questão em um único pedido de ressarcimento. Transcrevemos o referido dispositivo para melhor elucidação da matéria em apreço:

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.

§ 2º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação. (grifou-se)

Assim, da análise dos dispositivos mencionados, adotamos o entendimento da decisão de piso, no sentido de que o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, permitiu o aproveitamento de créditos apurados anteriormente à sua publicação; trata-se, como se concluiu, não de norma meramente processual, como alega a interessada, mas de norma que, de fato, outorgou um direito retroativo a seus destinatários. Permaneceu a necessidade de a Administração Tributária disciplinar os procedimentos por meio dos quais tal direito poderia ser exercido. E o fez por meio do art. 22 da IN SRF nº 600, de 2005, que, em verdade, estipulava que cada pedido de ressarcimento deveria referir-se a um trimestre calendário. Do contrário, a própria análise desse saldo de créditos restaria prejudicada, conforme entendimento da autoridade tributária responsável pela decisão. Entendimento com o qual concordamos.

Assim, mantemos o entendimento da decisão de piso, no sentido de que não procedem, portanto, as alegações da manifestante.

2.10 do crédito apurado no mês de abril de 2005

Alega a Recorrente que seu relatório de auditoria compreende o período de 05.2005 a 12.2005. A Recorrente formalizou pedidos de ressarcimento do 2º trimestre de 2005, o qual compreende o período de abril a junho de 2005.

Salienta a Recorrente que, por força da expressão “ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta lei” do art. 16 da Lei 11.116/2005 citado no tópico anterior, sendo a lei publicada em 19.05.2005, no pedido de ressarcimento a Recorrente informou o crédito referente ao mês de abril somado ao mês de maio, somando ainda no mês de maio os saldos acumulados de 08.2004 a 03.2005.

Informa que toda a documentação, as memórias de cálculo e os arquivos digitais que demonstram e comprovam a origem do crédito referente ao mês de 04.2005 foi apresentada para o agente fiscalizador, portanto, requer-se de imediato que o crédito apurado no mês de 04.2005 seja integrado aos saldos passíveis de ressarcimento apurados pelo auditor fiscal no 2º trimestre de 2005

Segundo o entendimento da decisão a quo, o Fisco apreciou o PER objeto deste processo tal qual transmitido pela contribuinte, conforme destaca:

02.667.442/0001-11	34599.24656.170908.1.5.11-8744			Página 3
Ficha Detalhamento do Crédito - Cofins Não-Cumulativa - Mercado Interno				
Discriminação	Abril	Maio	Junho	Total
Crédito da Cofins-Mercado Interno (art. 17 da Lei nº 11.033/2004)	0,00	3.419.567,81	244.434,01	3.664.001,82
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da Cofins	0,00	0,00	0,00	0,00
Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo de Créditos Passível de Ressarcimento	0,00	0,00	0,00	3.664.001,82

Assim, seguimos na linha de entendimento da decisão recorrida, por entendermos que a análise foi realizada com base no pedido original da própria interessada e que não cabe a este foro apreciar novo pedido de restituição/ressarcimento (PER) ou declaração de compensação (DCOMP).

2.11 Do direito à correção monetária

Defende a Recorrente que é seu direito ter seus créditos da contribuição para o PIS e da COFINS corrigidos monetariamente a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento até a data da sua efetiva utilização. Informa que a matéria já foi decidida pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo, que reconheceu o direito à correção monetária sobre os créditos de IPI, PIS e COFINS objeto de ressarcimento (REsp nº 1.035.847), determinando a incidência da SELIC a partir da data do protocolo dos pedidos de

ressarcimento (Embargos de Divergência em Agravo nº 1.220.942) até a efetiva utilização (ressarcimento ou compensação).

Nesse ponto, adoto entendimento que surgiu do aprofundamento e da discussão do tema durante as sessões nesta turma, considerando também a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF.

Mister, inicialmente, 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 vênia 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 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.

Contudo, 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 14 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, comecei 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)

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.

Assim, 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.

Portanto, cumpre dar parcial provimento ao Recurso Voluntário neste item.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, proponho DAR provimento PARCIAL ao Recurso Voluntário em relação aos créditos Vinculados exclusivamente a receita não tributada/alíquota zero.

.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora