



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10120.913089/2011-24  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.920 – 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: 2009

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 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (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 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (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.

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-009.889, de 23 de março de 2021, prolatado no julgamento do processo 10120.913080/2011-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

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**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório relativo ao pedido de ressarcimento transmitido para pleitear ressarcimento de crédito CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) não cumulativa - mercado interno.

Por meio do Despacho Decisório, a autoridade tributária deferiu parcialmente o pedido de restituição/ressarcimento, conforme com base em documento Relatório de Auditoria do Crédito, que fundamentou o referido Despacho Decisório.

Analizada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente, conforme trecho da Ementa:

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 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (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 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (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.

(...)

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.

(...)

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.

Foi apresentado Recurso Voluntário, cujos questionamentos serão analisados no voto.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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 n.º 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 judiciários 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 p.

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. Contudo, este ponto 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, 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 pela Fiscalização. A Fiscalização apresentou um resumo demonstrativo, minucioso e bastante acurado.

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 alcóolicas,
- 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.

Cumprе 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 Tributadas 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 duas 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, 1516.10, 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, 1516.10, 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)

§9oO disposto no § 8onão 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 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 entono 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 estono 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 revendas 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 alcólicas, 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 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 vênha para transcrever os dispositivos mencionados na súmula acima:

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

[...]

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

[...]

*VI - no art. 13 desta Lei.*

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, começou a aportar ao Judiciário a seguinte questão: qual o marco inicial para eventual incidência de correção monetária nos pleitos de compensação/ressarcimento formulados pelos contribuintes: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia*

seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007?

[...]

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

[...]

Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

Debatido artigo legal tem a seguinte redação:

Art. 24 da Lei 11.457/2007. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

[...]

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

Veja-se o que dispõe o art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição." (vide ainda o art. 15, II, dessa mesma lei: "Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: [...] II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;").

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

...

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

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

...

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

...

Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, consequentemente, 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.

Diante do exposto, proponho dar provimento parcial ao recurso voluntário em relação aos créditos vinculados exclusivamente a receita não tributada/alíquota zero, bem como para a aplicação da correção monetária dos créditos após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário em relação aos créditos vinculados exclusivamente a receita não tributada/alíquota zero e para aplicação da correção monetária dos créditos após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora