



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10746.900559/2013-02
ACÓRDÃO	3002-003.249 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE CARNE E DERIVADOS DE GURUPI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal determinando a homologação tácita do pedido de restituição de indébito tributário no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

PIS E COFINS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. REPASSES AOS ASSOCIADOS. MERCADO INTERNO. ART. 33, I, IN SRF nº 247/2002.

Os repasses aos associados, decorrente de comercialização no mercado interno, devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições das cooperativas, em conformidade com o art. 33, I da IN SRF nº 247/2002. Os repasses decorrentes de exportação, estão fora da incidência da contribuição, em decorrência do disposto no art. 149 da CF/88.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 99 DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

CRÉDITOS REFERENTES A INSUMOS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO.

Se o contribuinte não apresenta elementos suficientes para comprovar que determinadas despesas seriam caracterizadas como insumo, para fins de legislação de PIS e de Cofins, deve-se o manter as glosas aplicadas pela fiscalização sobre elas.

PIS E COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL A SER APLICADO. FUNÇÃO DO PRODUTO FABRICADO

Deve ser observada a natureza do produto fabricado, e não dos insumos adquiridos, para se buscar a definição do percentual a ser aplicado de crédito presumido da agroindústria, conforme o artigo 8º, §10, da Lei 10.925/2004

SALDO CREDOR PIS/COFINS. HIPÓTESE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. COMPENSAÇÃO OU PEDIDO DE RESSARCIMENTO EM DINHEIRO. IMPOSSIBILIDADE

O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins oriundos da hipótese de exclusão da base de cálculo, previsto no art. 15 da MP 2.158-35, não poderá ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

CRÉDITO. RESSARCIMENTO. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. CABÍVEL.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não-cumulativas, incide correção monetária, pela taxa Selic, quando restar configurada mora da Administração Tributária, definida como prazo superior a 360 dias da data do protocolo para apreciação do pedido, sendo o termo inicial da incidência o dia seguinte ao escoamento deste prazo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário: a) Quanto aos créditos ordinários de insumos de uniforme enquadrados como EPI b) Quanto aos créditos presumidos, aplicando a alíquota de 60%, para as aquisições de gado vivo/em pé do período e c) Para reconhecer o direito à atualização do crédito deferido pela taxa Selic, a contar do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

Assinado Digitalmente

Catarina Marques Morais de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Catarina Marques Morais de Lima, Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Marcos Antonio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de processo contra o não reconhecimento de crédito solicitado em pedido de **ressarcimento** por meio de diversos PER/DCOMP, relativos à Contribuição para a **PIS**.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da primeira instância:

“Trata-se de manifestação de inconformidade contra não reconhecimento de crédito solicitado em pedido de ressarcimento conforme dados da tabela abaixo:

Nºdo PER	36263.22603.021012.1.5.08-2418
Tipo de crédito	PIS/PASEP – EXPORTAÇÃO
Período de Apuração	3º tri/2009
Valor solicitado	R\$ 37.438,96
Valor aceito pela fiscalização	0
Valor indeferido	R\$ 37.438,96

Despacho Decisório:

O Despacho Decisório eletrônico anexado ao presente processo formalizou a decisão sobre o PER, a qual teve sua análise arquivada no dossiê 10010.066603/0517-71.

Relatório Fiscal – Dossiê ° 10010.066603/0517-71

O Relatório Fiscal anexado no dossiê 10010.066603/0517-71 formalizou o resultado da análise efetuada por meio do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 01.5.01.00-2013-00039-9.

Através dele, foram analisados os créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS solicitados em diversos PER/DCOMP pela Cooperativa dos Produtores de Carne e Derivados de Gurupi – Cooperfrigu-, referentes ao período do 1º trimestre de 2007 ao 4º trimestre de 2012.

Ressalta-se, ainda, conforme informação do Relatório Fiscal, que o segundo trimestre de 2008, bem como os PER's referentes ao ano de 2010, foram analisados em separado.

A fiscalização aponta que, em virtude da promulgação da Lei nº 12.058/2009, a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS sofreu uma modificação significativa a partir de novembro de 2009.

Assim, optou-se por subdividir as explanações em dois períodos, para facilitar a compreensão.

- 1- janeiro de 2007 a outubro de 2009; e
- 2- novembro de 2009 a dezembro de 2012.

De acordo com o Relatório Fiscal, as modificações trazidas pela referida lei que tiveram maior influência na auditoria advieram dos arts. 32 e 33 daquela Lei. Tratam de suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita bruta oriunda da comercialização no mercado interno dos produtos comercializados pela Cooperfrigu e da modificação da alíquota do crédito presumido sobre a compra do gado vivo.

Das infrações apontadas no Relatório Fiscal

1 – Das infrações relacionadas à base de cálculo das Contribuições

1.1 - Das exclusões à base de cálculo efetuadas pelo contribuinte – Janeiro de 2007 a outubro de 2009

Conforme declaração entregue à Receita Federal (DOC 02 - fls. 124/132 do Dossiê nº 10010.066603/0517-71), a Cooperfrigu utiliza-se, em sua contabilidade, da permissão do inciso I, do artigo 15º, da MP 2.158-35/2001, bem como do art. 33, inciso I, da IN SRF nº 247/ 2002, a fim de excluir da base de cálculo das contribuições os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produtos por eles entregues à Cooperativa.

De acordo com a redação dada pela IN, apenas podem ser excluídos da receita bruta os repasses aos associados decorrentes da comercialização no mercado interno, de produtos por eles entregues à Cooperativa.

Nas palavras da Autoridade Tributária de origem, a IN SRF nº 247/2002, ao incluir a expressão "no mercado interno", no inciso I de seu art. 33, teria vindo esclarecer o óbvio, pois se as receitas de exportação já estão fora da incidência da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS e parte dessas receitas é custo (inclusive gado em pé, objeto dos repasses aos associados), não faz sentido que os repasses aos associados, vinculados às exportações, sejam novamente excluídos da base de cálculo das referidas Contribuições.

Dessa forma, conclui a fiscalização que, como o sujeito passivo excluiu da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins a totalidade dos repasses aos seus associados, sem levar em conta a parcela vinculada à receita de exportação, houve a necessidade de um recálculo dos repasses que podem ser excluídos, gerando saldo devedor de PIS/PASEP e COFINS nos meses do período fiscalizado.

O recálculo foi feito por meio de rateio, da seguinte forma: multiplicou-se o total mensal repassado aos associados pelo percentual mensal das vendas no mercado interno em relação ao total das receitas, chegando-se ao valor, referente aos repasses, a ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins.

Pelo mesmo raciocínio, foram efetuadas as exclusões referentes aos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando de sua comercialização, de que trata o art. 33º, § 7º, II, da IN SRF nº 247/2002 alterada pela IN SRF nº 358/2003 e as exclusões referentes às sobras de que trata o art. 33, VI, da IN 247 de 2002.

A fiscalização pontua que, no mesmo sentido, dispõe a IN SRF nº 635/2006, ao tratar especificamente da cooperativa de produção agropecuária.

Por fim, o Relatório Fiscal ressalta que os ajustes na base de cálculo das contribuições evidenciados acima, foram efetuados apenas até o período de outubro de 2009, haja vista que, a partir de novembro daquele ano, o art. 32 da Lei nº 12.058/2009 permitiu a suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de produtos classificados nas posições 02.01, 02.02, da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.02, 02.01 e 02.02 da NCM (caso da Cooperfrigu).

A partir de novembro de 2009, por força do artigo 32, II, da lei 12.058/2009, passou a vigorar a suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita bruta de vendas no mercado interno, de produtos classificados nas posições 02.01 e 02.02 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM. Dessa forma, a partir da vigência da referida lei, tendo em vista a imunidade tributária sobre as receitas de exportação e a suspensão do pagamento para as receitas oriundas da comercialização no mercado interno, não há que se falar em recolhimento da Contribuição para o PIS/ Pasep e da Cofins.

2 – Das infrações relacionadas aos créditos informados pela Cooperativa

De acordo com o permissivo legal, a Cooperfrigu adota a sistemática não-cumulativa de apuração das contribuições desde julho de 2004.

Relata a fiscalização que os créditos pleiteados pelo sujeito passivo são os chamados créditos básicos e/ou ordinários, de acordo com as situações previstas no art 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 e os créditos presumidos estão previstos no art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004 (até outubro de 2009) e art. 33 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009.

2.1 - Dos créditos ordinários

A fiscalização aponta que foram glosados créditos de bens enquadrados como insumos, bem como de fretes e armazenagem de mercadorias.

2.1.1- Os créditos considerados como insumo

O processo produtivo da auditada, conforme descrito pelo contribuinte (DOC 01 - fls.73/123 do Dossiê nº 10010.066603/0517-71), consiste, resumidamente, no pré-abate do gado vivo, abate, congelamento, embalagem e armazenamento.

São inúmeros os produtos decorrentes desse processo produtivo, tais como: carcaça de boi, vaca, touro, novilho, novilha, búfala; miúdos congelados de bovino (língua, fígado, coração, rim, etc); quartos resfriados de bovino com osso (dianteiro, traseiro e ponta de agulha de bovinos); cortes de carne bovina resfriada/congelada (coxão mole, coxão duro, picanha, maminha, alcatra, filé mignon, contra filé, lagarto, patinho, fraldinha, acém, peito, paleta, músculo, ponta de agulha), dentre outros.

A fiscalização apontou que glosou os créditos lastreados em notas fiscais cujo conteúdo não tinha relação com o processo produtivo da Cooperativa, tampouco com o conceito de insumo. Além disso, glosou também os créditos advindos de compras efetuadas de pessoas físicas, conforme disposição dos §§ 2º e 3º, art. 3º, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Dessa forma, as notas fiscais cujo conteúdo nada tem a ver com o processo produtivo da auditada, tampouco com o conceito de insumo, mas que foram objeto do cálculo dos créditos ordinários referentes aos bens utilizados como insumo, foram descartadas. A relação completa dessas notas pode ser vista nos arquivos não pagináveis ANEXO IV (DOC 06 -fls. 186/186) e ANEXO V (DOC 07-fls. 189/189), constantes do Dossiê nº 10010.066603/0517-71, porém, a título de exemplo, segue o conteúdo de algumas notas fiscais de produtos que não se enquadram do conceito de insumo, não podendo, assim, gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, são eles: alimentos em geral -supermercados (cerveja, refrigerante, feijão, café, maionese, pão, repolho, tomate, alho, batata, etc); material de construção (argamassa, material elétrico, tinta); material de escritório (computadores, armários, cartuchos de tinta para impressora de escritório, mouse, cooler, peças de computador); roupas (camisas, calças, moletom); dentre inúmeras outras. Ademais, notas fiscais cujo código CFOP não dá direito a crédito e notas fiscais cujo código CFOP dá direito a crédito, mas na descrição da mercadoria observou-se que o item não se enquadra no conceito de insumo, foram desconsideradas, excluindo-se da base de cálculo dos créditos ordinários/bens utilizados como insumos. Além disso, compras efetuadas de pessoas físicas não dão direito a crédito, pois pessoa física não é contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme o disposto nos artigos 3º, §§ 2º e 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Notas fiscais que foram aceitas como geradoras de créditos foram as referentes a embalagens (plásticos, sacos plásticos, embalagens de papelão e etiquetas); palha ou casca de arroz prensada utilizada para aquecimento

da caldeira do processo produtivo; combustíveis; luvas de aço e de borracha; lâminas de serra, dentre outros produtos que se desgastam no decorrer do processo produtivo; e produtos químicos utilizados na produção.

2.1.2 – Dos fretes e armazenagem de mercadorias

Com relação aos créditos relativos a fretes e armazenagem de mercadoria, o Relatório Fiscal aponta que os conhecimentos de transporte que não estariam de acordo com o que dispõe a legislação vigente que trata da matéria teriam sido desconsiderados, conforme descrição abaixo.

Após a análise da documentação apresentada pelo contribuinte, observou-se que alguns conhecimentos de transporte não se encontravam de acordo com o que estabelece a legislação, sendo, portanto, desconsiderados para fins de crédito. Destaca-se aqui alguns motivos pelos quais alguns conhecimentos de transporte não foram aceitos: o campo destinatário foi preenchido com "Diversos", enquanto o inciso VI, do artigo 176, do Decreto nº 2.912/2006 acima descrito, dispõe que deve haver a identificação do remetente e destinatário; falta da identificação de frete pago ou a pagar, conforme o inciso XII do mesmo artigo 176. Os exemplos descritos podem ser observados nos conhecimentos de transporte números 2.141, 2.142 e 2.143, de 04/01/2010, da transportadora Foco Transporte e Logística (Opção Transporte LTDA), CNPJ 06.886.401/0001-77. No ANEXO III (DOC 08 -fls. 190/190) encontra-se a lista completa dos Conhecimentos de Transporte, aceitos e não aceitos, bem como as justificativas cabíveis. Assim, de acordo com o inciso I, do artigo 145, do Decreto 2.912/2006, os Conhecimentos de Transporte que se encontram em desacordo com a legislação foram considerados inidôneos, glosando-se os créditos referentes a essas operações.

2.2 - Dos créditos presumidos

Aponta a fiscalização que, no tocante aos créditos presumidos, tendo em vista a mudança ocorrida na legislação a partir de novembro de 2009 - por consequência do advento da Lei 12.058, de 13 de outubro de 2009 - fez-se necessária a subdivisão da análise desses créditos em basicamente dois períodos: janeiro de 2007 a outubro de 2009; e novembro de 2009 a dezembro de 2012.

As mudanças ocorridas se deram em razão do artigo 33 da referida Lei, que modifica a alíquota de 35% para 50%, sobre as aquisições de gado vivo, quando as mercadorias classificadas nos códigos 02.01 e 02.02, produzidas pelo contribuinte, forem destinadas à exportação.

2.2.1 - Janeiro de 2007 a outubro de 2009

Da alíquota do crédito presumido

O Relatório Fiscal afirma que o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 prevê que as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumo adquiridos de pessoa física, recebidos de cooperado pessoa física, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou de cooperativa de produção agropecuária.

Afirma também que, de fato, este é o caso da fiscalizada, pois ela recebe gado vivo para abate e posterior produção de mercadorias de origem animal, classificadas no capítulo 2 da TIPI ou NCM, destinada à alimentação humana ou animal.

Prossegue a explanação, esclarecendo que o parágrafo 3º, do artigo 8º, dispõe que o montante do crédito presumido será determinado mediante a aplicação de 60%, 50% ou 35% (a depender do produto adquirido) das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP (1,65%) e da Cofins (7,6%), sobre o valor do montante das aquisições mencionadas no caput e no § 1º do art. 8º (aquisições de bens utilizados como insumo - gado vivo - na produção de produtos destinados à venda), chegando-se ao valor do crédito presumido de fato.

Aponta que a Cooperativa apurou seu crédito presumido à alíquota de 60%, enquanto deveria ter apurado à alíquota de 35%, conforme explicação detalhada abaixo.

Repare que o inciso I, do § 3, do artigo 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, dispõe que deverá ser aplicada uma alíquota de 60%, quando se tratar de aquisições de produtos classificados no capítulo 2 da Tabela do IPI -TIPI, adquiridos ou recebidos pela Pessoa Jurídica. Dessa forma, o artigo deixa claro que as referidas aquisições não podem ser animais vivos, porque estes são tratados no capítulo 1 da TIPI, como se pode comprovar através da TIPI abaixo.

*Cabe salientar que o art. 8º estipula que para haver direito ao crédito presumido, a Pessoa Jurídica terá que produzir mercadoria de origem animal ou vegetal, destinada à alimentação humana ou animal. Porém, para se calcular o crédito presumido, **deve-se olhar para as aquisições e não para as saídas**. No caso da Cooperfrigu, ela adquire gado vivo (capítulo 1 da TIPI) e vende produtos de origem animal listados no capítulo 2 da TIPI.*

Dessa forma, o sujeito passivo em questão JAMAIS poderia ter apurado seus créditos presumidos de que trata o art. 8º, referentes às aquisições de insumos (gado vivo -animais recebidos/adquiridos de PF e PJ, conforme descrito na memória de cálculo entregue pelo sujeito passivo a esta fiscalização), utilizando-se da alíquota de 60% de que trata o art. 8º, § 3º, I.

A alíquota correta a ser utilizada é a de 35% (inciso III, do §3, do artigo 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004), uma vez que suas aquisições foram de gado vivo/em pé, e estes estão classificados no capítulo 1 da TIPI e não no capítulo 2 como se baseou o contribuinte para apurar seus créditos presumidos. Sendo assim, uma vez que gado em pé não se enquadra nem no inciso I, nem no II, do § 3, do artigo 8º da Lei 10.925, ele passa a ser tratado de forma residual, conforme dispõe o inciso III.

Desta forma, a fiscalização recalculou o crédito presumido da empresa à alíquota de 35%:

Pelo que foi exposto, para o período auditado de janeiro de 2007 a outubro de 2009, este Fisco aplicou uma alíquota correspondente a 35% daquela prevista no art. 2º das Leis números 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (35% x 1,65% e 35% x 7,6% = 0.5775% e 2.66%, respectivamente), sobre o valor das aquisições mencionadas no art. 8º da Lei 10.925/2004, chegando-se ao montante de crédito presumido de que tem direito o sujeito passivo. Dessa forma, os valores de crédito presumido pleiteados pelo contribuinte que ultrapassaram esse montante não foram confirmados.

Vale aqui expor a forma de cálculo visando facilitar a compreensão do cálculo do crédito presumido constante no ANEXO II - Demonstração do Cálculo Mensal da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS - (DOC 09-fls. 191/191).

Da limitação do crédito presumido ao saldo a pagar das Contribuições

A fiscalização explica que o montante de crédito presumido que pode ser aproveitado pela Cooperativa se restringe ao valor do saldo a pagar das Contribuições decorrente das vendas no mercado interno de bens e produtos derivados desses insumos, em virtude de expressa disposição legal do art. 9º da Lei nº 11.051/2004.

Assim, nos meses em que a Cooperfrigu não apurou saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Coflins, todos os créditos presumidos referentes às operações de mercado interno não foram confirmados. Outrossim, nos meses em que houve saldo a pagar das mencionadas contribuições, utilizou-se primeiramente os créditos presumidos do mercado interno para efetuar as compensações.

Os créditos presumidos oriundos das aquisições para a comercialização no mercado interno remanescentes não foram confirmados.

2.2.2 - Novembro de 2009 a dezembro de 2012

Explica a fiscalização que, com o advento da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, a possibilidade de crédito presumido relativo à aquisição de insumos (boi vivo) para as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias

de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, destinadas à alimentação humana ou animal, comercializadas no mercado interno, deixou de existir.

Em contrapartida, a alíquota, para fins de cálculo do crédito presumido oriundo da exportação, que era de 35% das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, passou a ser de 50%.

Dessa forma, a partir de novembro de 2009, a Cooperfrigu passou a calcular seus créditos presumidos, de acordo com o disposto no artigo 33 da supracitada Lei, ou seja, baseando-se na alíquota de 50% e apenas referente ao percentual de exportação.

No tocante ao crédito presumido desse período (11/2009 a 12/2012), o trabalho da fiscalização foi basicamente comparar o somatório das notas fiscais de compra de gado com o montante declarado e verificar se a alíquota de 50% mencionada acima foi aplicada corretamente. Verificou-se, então, que a alíquota foi corretamente aplicada, mas em alguns meses, o somatório das notas fiscais de compra de gado foi menor que o valor declarado pelo contribuinte.

Nesses meses, a parte que não foi comprovada através das notas fiscais, não foi aceita para fins do crédito presumido de que trata o artigo 33, da Lei 12.058/2009. Os cálculos completos podem ser vistos detalhadamente, mês a mês, trimestre a trimestre, no ANEXO II (DOC 09 -fls. 191/191 do Dossiê nº 10010.066603/0517-71).

3 – Do direito ao ressarcimento de créditos decorrentes de vendas realizadas no mercado interno

O Relatório Fiscal aponta que se está diante de situações completamente distintas, pois afirma que o ressarcimento de eventual saldo de créditos apurado ao final de cada trimestre não é permitido para créditos vinculados às receitas de vendas no mercado interno. Contudo, para os créditos vinculados às receitas de vendas para exportação, tal ressarcimento seria permitido.

Quando se trata de receitas de exportação, a legislação é clara, dispondo que não incidirá a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS nessas receitas. Dessa forma, de acordo com os artigos 17 da Lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005. 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 (créditos ordinários) e mantido em decorrência da não incidência na receita de exportação, pode ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro.

Por outro lado, fica claro que exclusão da base de cálculo não configura hipótese descrita no o artigo 17 da Lei nº 11.033 2004 (suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência). Sendo assim, 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 (créditos ordinários) e mantido em decorrência da exclusão da base de cálculo na receita de venda do mercado interno, de acordo com o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, não poderia ser sequer mantido, muito menos ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro.

Tal conclusão permite visualizar que todos os ressarcimentos de crédito vinculados a receitas de vendas do mercado interno foram integralmente negados, haja vista a vedação imposta pela legislação.

Assim, de fato há direito ao ressarcimento e compensação dos créditos originados pela receita de exportação, mas por força do disposto nos artigos 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 e 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, não há a menor possibilidade de ressarcimento/compensação dos créditos ordinários, de que tratam os artigos 3ºs das Leis nos 10.637 e 10.833, relacionados com as receitas oriundas da comercialização dos produtos no mercado interno, em razão da exclusão dos valores repassados aos associados, da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, de que trata o artigo 15 da MP 2.158-35/2001.

Considerações finais

A fiscalização assevera que, nos trimestres em que se apurou Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins a pagar, não foi feito o lançamento tributário pelo fato de a decadência para o lançamento já ter se operado.

O relatório da DRJ/01 sintetiza de forma clara os argumentos trazidos na impugnação:

Manifestação de inconformidade

Preliminares

Nulidade da citação e cerceamento ao direito de defesa

A Cooperativa argui nulidade da citação inicial, haja vista que teve ciência de todos os documentos que compuseram a análise fiscal apenas dias após o recebimento do Despacho Decisório.

Da homologação tácita do pedido

A Cooperativa manifesta que, como a fiscalização se iniciou apenas em agosto de 2013, os créditos inerentes ao período de janeiro de 2007 até julho de 2008 foram homologados tacitamente, porque transcorridos 5 anos dos respectivos fatos geradores, bem como dos pedidos de ressarcimento.

Além disso, reverbera que a demora na conclusão da fiscalização deu o mesmo destino aos períodos posteriores, até julho de 2012, porquanto somente em agosto de 2017 houve a ciência da Contribuinte sobre o desfecho dos seus

pedidos protocolados, que deveriam ser respondidos no prazo máximo de 360 dias, por força das disposições do art. 24 da Lei 11.457/2007, bem como por haver mais de 5 anos das datas dos fatos geradores dos tributos.

Assim, pleiteia homologação tácita e decadência dos créditos.

Afirma que resta indubitosa a caracterização quando se analisa afirmativa feita pela Autoridade Tributária no Relatório Fiscal do dossiê 10010.066603/0517-71, conforme transcrição abaixo:

"As tabelas com todos os cálculos de como se chegou a esses valores encontram-se nos anexos deste relatório, cabendo ressaltar que nos trimestres em que se apurou saldo negativo, ou seja, contribuição para o pis/pasep e cofins a pagar não foi feito o lançamento tributário pelo fato de a decadência para o lançamento já ter-se operado."

Outras alegações preliminares

A contribuinte pede a anulação do processo, com base no princípio da razoabilidade, pois a fiscalização teria durado um tempo desarrazoado de mais de 4 anos.

A Cooperativa alega também que os os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, legalidade, dentre outros, não teriam sido respeitados no procedimento fiscal.

Também afirma genericamente que a fiscalização não teria utilizado a IN 660/2006 em sua inteireza. Assim, pede a a revisão dos conceitos e cálculos efetuados.

Das exclusões à base de cálculo efetuadas pelo contribuinte – Janeiro de 2007 a outubro de 2009

A Cooperativa expõe posicionamento em defesa das exclusões levadas a cabo nas bases de cálculo das contribuição para o PIS e para a Cofins.

A manifestante defende que o texto da MP 2.158-35 não traz qualquer limitador à exclusão da base de cálculo a operações de mercado interno. Assim, ficaria claro que o único objetivo das INs 247/2002 e 636/2006 é colocar limite onde a Lei não o fez, se arvorando como Poder Legislativo.

Afirma que, em face do princípio da hierarquia das normas, não pode a Instrução Normativa da Receita Federal impor limitador não previsto em lei.

Os créditos considerados como insumo

A Cooperativa argumenta que as justificativas da fiscalização não são coerentes, haja vista que as notas fiscais são eletrônicas e a RFB possuiria arquivo digital de todas.

Também afirma que, em relação às notas fiscais que foram escaneadas incorretamente pelo contribuinte, a fiscalização deveria ter intimado a

manifestante para enviá-las novamente, ao invés de glosar o crédito. Pondera que tal fato caracterizaria cerceamento ao seu direito de defesa.

Pontua também que o relatório, em seu anexo II, não teria trazido as demonstrações dos cálculos efetuados pela Fiscalização, indispensáveis para o contribuinte identificar os créditos indeferidos, o que teria contrariado as disposições do art. 9º. do Decreto 70.235/2002.

Para fazer estas afirmações, cita o item 04 (fls. 10) do Relatório Fiscal:

Dessa forma, as notas fiscais cujo conteúdo nada tem a ver com o processo produtivo da auditada, tampouco com o conceito de insumo, mas que foram objeto do cálculo dos créditos ordinários referentes aos bens utilizados como insumo, foram descartadas. A relação completa dessas notas pode ser vista nos arquivos não pagináveis ANEXO IV (DOC 06 - fls. 186/186) e ANEXO V (DOC 07 - fls. 189/189), constantes do Dossiê nº 10010.066603/0517-71, porém, a título de exemplo, segue o conteúdo de algumas notas fiscais de produtos que não se enquadram do conceito de insumo, não podendo, assim, gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, são eles: alimentos em geral -supermercados (cerveja, refrigerante, feijão, café, maionese, pão, repolho, tomate, alho, batata, etc); material de construção (argamassa, material elétrico, tinta); material de escritório (computadores, armários, cartuchos de tinta para impressora de escritório, mouse, cooler, peças de computador); roupas (camisas, calças, moletom); dentre inúmeras outras. Ademais, notas fiscais cujo código CFOP não dá direito a crédito e notas fiscais cujo código CFOP dá direito a crédito, mas na descrição da mercadoria observou-se que o item não se enquadra no conceito de insumo, foram desconsideradas, excluindo-se da base de cálculo dos créditos ordinários/bens utilizados como insumos. Além disso, compras efetuadas de pessoas físicas não dão direito a crédito, pois pessoa física não é contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme o disposto nos artigos 3º, §§2º e 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002. Além disso, algumas notas fiscais não foram aceitas porque a qualidade da nota escaneada (sic) pelo sujeito passivo em arquivo digital (PDF) ficou prejudicada. Outras não foram aceitas porque o arquivo PDF continha apenas uma parte da nota. Em ambos os casos, este Fisco ficou impossibilitado de identificar informações necessárias para que elas fossem aceitas como base de cálculo para os créditos ordinários pleiteados. Todos esses dados podem ser observados no ANEXO II deste Relatório.

Também argumenta que os custos considerados insumos pela Cooperativa se tratam de aquisições de uniformes, obrigatórios para atividade de frigorífico, capacetes, equipamentos de proteção e segurança no trabalho, produtos utilizados no programa de alimentação do trabalhador - supermercados - em

confraternizações e eventos ambientais promovidos e destinados a todos os funcionários, sem discriminação.

Tais gastos, no entendimento exposto na Manifestação de Inconformidade, seriam perfeitamente admitidos como insumos, segundo as regras de contabilidade.

Em relação aos materiais de construção e materiais de escritório, informa que foram adquiridos para uso no processo produtivo, para manter instalações e construções. As impressoras e cartuchos seriam imprescindíveis para inserir códigos de barras e preenchimento de etiquetas, notas fiscais, relatórios, assim como os computadores e periféricos.

Defende, por fim, que a fiscalização utilizou um conceito restritivo de insumo, para fins de legislação de PIS e de Cofins, e requer o deferimento integral dos créditos pleiteados.

Do direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes de aquisições de pessoa jurídica

A Cooperativa requer o restabelecimento do direito de se creditar de 100% da alíquota aplicável às aquisições de bovinos efetuados de pessoa jurídica, quer como presumido, quer como ordinário, decorrentes de insumos adquiridos para à industrialização.

Dos créditos presumidos

Da alíquota do crédito presumido

O contribuinte diz que a fiscalização fez interpretação equivocada da norma tributária.

Assevera que a correta interpretação do dispositivo aduz que a empresa/cooperativa que produz carnes e miudezas comestíveis, destinadas à alimentação humana, poderá deduzir da contribuição Pis/Pasep e Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre os valor dos insumos inclusive "Bois em Pé", adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, o montante de 60% do Pis/Pasep e Cofins para os produtos que fabrica (carnes e miudezas comestíveis).

Afirma também que, na interpretação da Fiscalização, o Frigorífico A somente teria direito a crédito presumido, se adquirisse os produtos do Capítulo 2 de produtor rural que abatesse diretamente o gado, o que certamente não é o que o Legislador quis dizer, porquanto atividade até proibida pelas Normas de Vigilância Sanitária.

Assim, requer o restabelecimento do crédito de 60% sobre os valores das aquisições de bovino utilizado na produção de carnes e miúdos comestíveis.

Afirma que, ao menos a alíquota de 50% deveria ser aplicada, em virtude de que o art. 33, da Lei nº 12.058/2009 retroagiria em benefício do contribuinte.

Da limitação do crédito presumido ao saldo a pagar das Contribuições

A Cooperativa afirma que, ao contrário do que alega a Fiscalização, o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 é bem claro ao permitir o ressarcimento e a compensação dos créditos básicos/ordinários apurados pelas sociedades cooperativas, não se aplicando o limite aventado.

Do direito ao ressarcimento de créditos decorrentes de vendas realizadas no mercado interno

A Cooperativa afirma que os saldos dos créditos presumidos e básicos (ordinários) pagos na aquisição de bens e serviços, não utilizados no próprio período de apuração, podem ser utilizados para compensar débitos tributários administrados pela RFB e/ou ser objeto de ressarcimento.

Argumenta que, como os atos cooperativos não são receitas destas, não pertencem ao patrimônio da Manifestante, são excluídas da base de cálculo, porque não se enquadram na hipótese de incidência. Assim, não haveria que se falar em hipótese em redução atípica, mas pura aplicação da não incidência, porque não se enquadra como fato gerador.

No caso da Manifestante, a não incidência seria total, porquanto tanto a MP 2158-35, art. 15, IV, quanto as IN 247, art 33, IV e 660/2006, dispõem que são excluídas da base de cálculo as receitas decorrentes da industrialização de produtos entregues pelos associados, não se limitando aos valores repassados.

Assim, não poderia prosperar o entendimento do Auditor Fiscal, devendo o crédito ser integralmente mantido e ressarcido à Manifestante, consoante as disposições do art. 17 da lei 11.033/2004.

Da correção do crédito tributário

A empresa apresenta argumentação para pleitear a correção dos créditos a serem ressarcidos, aplicando-se a taxa selic para tanto.

Das considerações finais

A empresa menciona que as impropriedades e os critérios de glosa são observados para todos os meses analisados, servindo os argumentos retro descritos para contraditar a redução para todos os trimestres.

É o Relatório.”

Ao final, a 9ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Para relatar a decisão de primeira instância, adoto de forma reduzida e com as devidas adições, o acórdão da primeira instância:

“PRELIMINARES**Nulidade da citação e cerceamento ao direito de defesa**

(...)

Conforme documento anexado à fl 245 a 251 do dossiê 10010.066603/0517-71 (responsável pela guarda dos documentos que embasaram a análise fiscal), foi concedido novo prazo para contestação do contribuinte, após a ciência de todos os documentos relativos à fiscalização anexados naquele dossiê.

Desta forma, nenhum prejuízo ao direito de defesa do contribuinte foi evidenciado, não havendo motivo para se falar em qualquer nulidade.

Do pedido para homologação tácita do pedido

(...)

Ao contrário das declarações de compensação, contudo, é de se observar que não há dispositivo legal prevendo algum prazo decadencial para análise de pedidos de ressarcimento.

Assim, não merece razão o pleito da contribuinte em defender eventual decadência/homologação tácita ou qualquer outro nome que puder dar a qualquer impedimento do Fisco em analisar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, pois a legislação vigente não estabelece limite temporal para perda da possibilidade de análise do mesmo pela Fazenda Pública.

(...)

Afirma também a manifestante que resta indubitosa a caracterização de decadência/homologação tácita dos PER's quando se analisa afirmativa feita pela Autoridade Tributária no Relatório Fiscal do dossiê 10010.066603/0517-71, conforme transcrição abaixo:

"As tabelas com todos os cálculos de como se chegou a esses valores encontram-se nos anexos deste relatório, cabendo ressaltar que nos trimestres em que se apurou saldo negativo, ou seja, contribuição para o pis/pasep e cofins a pagar não foi feito o lançamento tributário pelo fato de a decadência para o lançamento já ter-se operado."

Contudo, também não tem razão nesta argumentação a Manifestante. Aliás, perfeita a observação da Autoridade Tributário no Relatório Fiscal. O trecho só teve o condão de esclarecer que o lançamento de valores a pagar, calculados em decorrência da fiscalização, não era mais cabível, em virtude da decadência para se efetuar o lançamento destes valores

Todavia, a decadência para o lançamento não tem qualquer relação com a estipulação de algum prazo para se analisar a liquidez e certeza dos créditos pleiteados em ressarcimento, conforme já evidenciado acima.

Do direito ao ressarcimento de créditos decorrentes de vendas realizadas no mercado interno

(...)

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

Para o deslinde da questão, releva entender a natureza jurídica dessas exclusões da base de cálculo. Note-se que tais exclusões não correspondem a uma retirada de parte da base de cálculo, que deixa de ser tributada. Na verdade, as referidas exclusões não correspondem a parte das receitas das cooperativas.

A título de exemplo, tomemos a exclusão do valor repassado ao associado. Esse valor não corresponde ao valor de venda das mercadorias pela cooperativa; corresponde sim ao valor de aquisição dessas mercadorias (valor que o associado recebe). Não se está, portanto, retirando parte da receita das cooperativas do campo de incidência das contribuições. A receita continua no campo de incidência. O que se retira, na verdade, está na categoria de despesas, como o valor repassado ao associado.

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

Não se admite, portanto, que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidos e, conseqüentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Outras alegações preliminares

(...)

Pois bem, apesar de o procedimento de fiscalização ter se estendido por mais de 4 anos, tal constatação não tem o condão de acarretar a anulação do processo. Não há previsão legal para tanto.

Ademais, a Cooperativa alega genericamente desrespeito a diversos princípios. Contudo, analisando-se o procedimento fiscal, não foi encontrado nenhum desvio/ilegalidade, conforme requer o contribuinte. O fato de não apontar nenhum vício específico, limitando-se a alegar genericamente essa argumentação, não permite maiores esclarecimentos sobre o tema.

A Cooperativa também afirma, mais uma vez genericamente, que a fiscalização não teria utilizado a IN 660/2006 em sua inteireza. Assim, pede a a revisão dos conceitos e cálculos efetuados.

Mais uma vez tal argumentação se mostra genérica. Quer dizer, quais dispositivos da citada IN deveriam ter sido utilizados e não foram? De que modo esta suposta não utilização afeta os conceitos e cálculos efetuados pela fiscalização?

Essas dúvidas também não foram esclarecidas, caracterizando-se também como uma alegação genérica, a qual não comporta maiores esclarecimentos.

Das infrações apontadas no Relatório Fiscal

1 – Das infrações relacionadas à base de cálculo das Contribuições

1.1 - Das exclusões à base de cálculo efetuadas pelo contribuinte – Janeiro de 2007 a outubro de 2009

(...)

De acordo com a redação dada pelas IN's, apenas podem ser excluídos da receita bruta os repasses aos associados decorrentes da comercialização no mercado interno, de produtos por eles entregues à Cooperativa.

Contudo, o termo “mercado interno” não é incluído na redação da lei.

Entretanto, as IN's SRF nº 247/2002 e 635/2006, ao incluírem a expressão "no mercado interno", apenas aclararam o alcance da Lei, haja vista que, se as receitas de exportação já estão fora do campo de incidência das Contribuições do PIS e da Cofins, não faz sentido que os repasses aos associados, vinculados às exportações, sejam excluídos da base de cálculo das referidas Contribuições, a qual simplesmente inexistente, na hipótese de receita de exportações.

Pelo mesmo raciocínio, as infrações referentes às exclusões referentes aos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando de sua comercialização, de que trata o art. 33º, § 7º, II, da IN SRF nº 247/2002 alterada pela IN SRF nº 358/2003 e as exclusões referentes às sobras de que trata o art. 33, VI, da IN 247 de 2002 também devem ser mantidas.

2.1 - Dos créditos ordinários

A fiscalização aponta que foram glosados créditos de bens enquadrados como insumos, bem como de fretes e armazenagem de mercadorias.

2 – Das infrações relacionadas aos créditos informados pela Cooperativa

2.1.1- Os créditos considerados como insumo

(...)

Avançando na análise deste tópico, percebe-se que a interpretação da Administração Tributária sobre o conceito de insumos, para fins de PIS e de Cofins, mudou ao longo do tempo.

O julgamento do Superior Tribunal de Justiça –STJ- em sede de Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos em 22/02/2018, trouxe contornos decisivos sobre o tema.

O Tribunal Superior interpretou o conceito de insumo para fins de legislação de ambos os tributos, PIS e Cofins, nos seguintes termos extraídos resumidamente da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE.

CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS.1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

De acordo com o STJ, então, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB, por meio do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, apresentou as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

(...)

Ressalte-se também, que, por se tratar de questão de mera interpretação da norma tributária, o entendimento consolidado pelo STJ se aplica ao caso deste processo.

Em que pesem estas ponderações, a Cooperativa profere apenas disposições genéricas sobre os itens glosados pela fiscalização, os quais entende que se enquadrariam no conceito de insumo, conforme transcrição abaixo.

Por outro lado, as operações que menciona se tratam de aquisições de uniformes, obrigatórios para atividade de frigorífico, capacetes, equipamentos de proteção e segurança no trabalho, produtos utilizados no programa de alimentação do trabalhador - supermercados - Wv Anfraternizações e eventos ambientais promovidas e destinadas a todos os funcionários, sem discriminação. Gastos perfeitamente admitidos como custos e insumos, segundo as regras de contabilidade.

Já; "material de construção (cimento, ferragem, argamassa, material elétrico, tinta); material de escritório (computadores, cartuchos de tinta para impressora);" foram adquiridos para uso no processo produtivo, para manter instalações e construções; as impressoras e cartuchos são imprescindíveis para inserir códigos de barras e preenchimento de etiquetas, notas fiscais, relatórios, assim como os computadores e periféricos.

Dos bens relacionados acima, ao se analisar as disposições do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, pode-se verificar, preliminar e sumariamente, que uniformes e equipamento de proteção individual utilizados na produção dos bens destinados à venda pelo frigorífico, poderiam ser considerados insumos.

Contudo, a Cooperativa traz apenas alegações genéricas sobre o assunto, não demonstrando em quais notas fiscais presentes nos anexos IV e V, já mencionados, seriam encontrados tais insumos.

Ressalte-se que estes anexos trazem uma demonstração individualizada, por nota fiscal, das razões para as glosas dos créditos. Para contrapor tal argumentação, impõe-se que a Cooperativa haja da mesma forma, indicando claramente quais notas fiscais entende que não deveriam ter sido glosadas e a razão para tanto.

Não foi o que fez o contribuinte, alegando apenas genericamente que diversas despesas, das mais variadas vertentes, se enquadrariam no conceito de insumo.

Nunca é demais lembrar que, em se tratando de direito creditório pleiteado pelo contribuinte, o ônus da prova é dele, conforme disposições do art. 36, da Lei nº 9.784/1999 e o art. 373, da Lei nº 13.105/2015:

Lei nº 9.784/1999 Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Lei nº 13.105/2015 Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Depreende-se, portanto, que o contribuinte tem o ônus de comprovar seu direito, apresentando materialidade fática e jurídica das suas alegações, afim de demonstrar a liquidez e certeza de seu crédito para a Autoridade Tributária.

Desta forma, rejeito as alegações do contribuinte quanto a este tópico.

2.1.2 – Dos fretes e armazenagem de mercadorias

Com relação aos créditos relativos a fretes e armazenagem de mercadoria, o Relatório Fiscal aponta que os conhecimentos de transporte que não estariam de acordo com o que dispõe a legislação vigente que trata da matéria teriam sido desconsiderados.

(...)

Basicamente, os créditos relativos a fretes, cujos conhecimento de transporte não atendiam ao regramento do art. 176 do Regulamento do ICMS do Estado do Tocantins (Decreto nº 2.912/2006) foram glosados, conforme narrativa já manifestada no Relatório.

Não havendo apresentação de provas que desconstituam a conclusão da fiscalização quanto a este item, devem-se manter as glosas, conforme análise do Relatório Fiscal.

2.2 - Dos créditos presumidos

2.2.1 - Janeiro de 2007 a outubro de 2009

Da alíquota do crédito presumido

A divergência tratada neste tópico, já resumida no Relatório, se deve ao fato de que a Cooperativa apurou seu crédito presumido à alíquota de 60%, enquanto deveria ter apurado à alíquota de 35%, no entendimento da fiscalização desta RFB.

Desta forma, a fiscalização recalculou o crédito presumido da empresa à alíquota de 35%

Pois bem. O artigo 8º da Lei 10.925/2004 previu que as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de pessoa física, recebidos de cooperado pessoa física, de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou de cooperativa de produção agropecuária.

Lei 10.925, de 23 de julho de 2004

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.

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

(...)

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

(...)

§ 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:

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

(...)

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).

O parágrafo 3º, do artigo 8º, dispõe sobre os percentuais (60 e 35%) que devem ser aplicados sobre o montante das aquisições mencionadas no caput e no § 1º do art. 8º (aquisições de bens utilizados como insumo - gado vivo - na produção agropecuária, produtos destinados à venda), para então se chegar à base de cálculo do crédito presumido. Só então deverão ser aplicadas as alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins (1,65% e 7,6%), chegando-se ao valor do crédito presumido de fato.

Repare que o inciso I, do § 3º, do artigo 8º da Lei nº 10.925/ 2004, quando dispõe sobre o crédito presumido de que trata o artigo, ao prever que deverá ser aplicada uma alíquota de 60% sobre as aquisições dos produtos classificados no capítulo 2 da Tabela do IPI - TIPI, adquiridos ou recebidos pela Pessoa Jurídica, deixa claro que as referidas aquisições não podem ser animais vivos, porque estes são tratados no capítulo 1 da TIPI, como se pode comprovar através da TIPI.

Assim, para se calcular o crédito presumido, deve-se observar as aquisições e não as saídas. No caso da Cooperfrigu, ela adquire gado vivo (capítulo 1 da TIPI) e vende produtos de origem animal listados no capítulo 2 da TIPI.

Dessa forma, a alíquota correta a ser utilizada é a de 35% (inciso III, do §3º, do artigo 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004), uma vez que suas aquisições foram de gado vivo e estes estão classificados no capítulo 1 da TIPI e não no capítulo 2 como se baseou o contribuinte para apurar seus créditos presumidos.

Sendo assim, uma vez que gado em pé não se enquadra nem no inciso I, nem no II, do § 3º, do artigo 8º da Lei 10.925, ele passa a ser tratado de forma residual, conforme dispõe o inciso III.

A Cooperativa manifesta, por fim, que, ao menos a alíquota de 50% deveria ser aplicada, em virtude de que o art. 33, da Lei nº 12.058/2009 retroagiria em benefício do contribuinte.

Pois bem. Não merece acolhida o pedido do contribuinte. A legislação tributária se aplica a fatos futuros, conforme disposto no artigo 105 do Código Tributário Nacional – CTN.

A regra do artigo 105 do CTN deve observar o disposto no artigo 150, III, “a” da CF/88, que versa sobre o Princípio da Irretroatividade Tributária. Por este princípio, tem-se a proibição do efeito retroativo da legislação tributária, impedindo que se volte no tempo para alcançar atos ou fatos já praticados.

Já o art. 106 do CTN elenca possibilidades de retroatividade da lei tributária, as quais não se amoldam ao presente caso.

CTN

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração:

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desta forma, nada a se reparar no entendimento da fiscalização acerca do tema.

Da limitação do crédito presumido ao saldo a pagar das Contribuições

O art. 9º da Lei nº 11.051/ 2004 e da IN SRF nº 660/2006 dispõe que o direito ao crédito presumido relativo à aquisição de produtos agropecuários utilizados como insumos, de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, limita-se ao saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrente da venda, no mercado interno, de bens e de produtos derivados desses insumos.

Assim, nos meses em que a Cooperfrigu não apurou saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, todos os créditos presumidos referentes às operações de mercado interno não foram confirmados. Outrossim, nos meses em que houve saldo a pagar das mencionadas contribuições, utilizou-se primeiramente os créditos presumidos do mercado interno para efetuar as compensações.

Do direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes de aquisições de pessoa jurídica

A Cooperativa requer o restabelecimento do direito de se creditar de 100% da alíquota aplicável às aquisições de bovinos efetuados de pessoa jurídica, quer como presumido, quer como ordinário, decorrentes de insumos adquiridos para à industrialização.

Conforme previsão do do inciso III, do § 1º do art 8º da Lei nº 10.925/2004, já transcrito acima, as disposições sobre crédito presumido elucidadas no item anterior, também se aplicam a aquisições de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

Portanto, não merece reparos o entendimento da fiscoização.

Em relação à despesas consideradas insumos, para fins de legislação de PIS e de Cofins, as mesmas já foram tratadas em tópico específico, 2.1.1- Os créditos considerados como insumo, e são creditadas em seu valor integral, quando atendidas as disposições da legislação.

2.2.2 – Crédito presumido de novembro de 2009 a dezembro de 2012

No tocante ao crédito presumido desse período (11/2009 a 12/2012), o trabalho da fiscalização foi basicamente comparar o somatório das notas fiscais de compra de gado com o montante declarado e verificar se a alíquota de 50% foi aplicada corretamente. Verificou-se, então, que a alíquota foi corretamente aplicada, mas em alguns meses, o somatório das notas fiscais de compra de gado foi menor que o valor declarado pelo contribuinte.

Nesses meses, a parte que não foi comprovada através das notas fiscais, não foi aceita para fins do crédito presumido de que trata o artigo 33, da Lei 12.058/2009.

Como não houve apresentação de argumentação que possa desconstituir a conclusão da fiscalização quanto a este item, devem-se manter as glosas, conforme análise do Relatório Fiscal.

Sobre o pedido para correção monetária dos créditos

O § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995 prevê que a partir de 1º de janeiro de 1996 tanto a compensação quanto a restituição devem ser acrescidas de juros equivalentes à taxa Selic. Contudo, em relação ao pedido de ressarcimento, há a impossibilidade de atualização de seus créditos, conforme trazido no art. 13 da Lei nº 10.833/2003, e aplicável ao PIS por força do art. 15, VI, desta mesma lei.

Art. 13. O aproveitamento de credito 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 n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

VI - no art. 13 desta Lei.

Assim, por possuir expressa vedação legal trazida no art. 13 da Lei n.º 10.833/2003, aplicável ao PIS na forma do art. 15, VI, desta mesma lei, não merece acolhida a pretensão da empresa quanto ao acréscimo de atualização monetária sobre os créditos objeto de pedido de ressarcimento.”

Em seguida, devidamente notificada (fl. 226), a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário (fls. 229 a 282), em 08/04/2021, pleiteando a reforma do acórdão, arguindo, em resumo, as seguintes questões:

Preliminarmente:

- Da homologação tácita do pedido de ressarcimento;

Do Mérito:

- Das exclusões da base de cálculo das contribuições dos repasses aos associados, vinculados às exportações;
- Das glosas de créditos ordinários e presumidos;
- Do percentual da alíquota a ser aplicado de crédito presumido da agroindústria observando a natureza do produto fabricado, e não dos insumos adquiridos;
- Do direito a manutenção dos créditos ordinário e presumido, compensação e ressarcimento dos saldos trimestrais;
- Da correção monetária do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Catarina Marques Morais de Lima**, Relator

O recurso é tempestivo, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias.

PRELIMINAR

DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA

A empresa, em sede de recurso voluntário, argumenta novamente que teria ocorrido a homologação tácita de suas declarações para ressarcimento, conforme se extrai do trecho a seguir:

“Destarte, desde já se requer o reconhecimento da homologação tácita dos créditos tributários apurados no DICON entregues tempestivamente, pois o MPF iniciando a revisão fiscal data de 06 de agosto de 2013, portanto depois de transcorrido mais de que os 05 (cinco) anos da informação do crédito à RFB, exigidos pela lei para a homologação tácita.

(...)

Vale lembrar que os DICONS – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais e as Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, entregues tempestivamente, são suficientes para identificar os créditos, servindo como informação ao Fisco, que tem cinco anos para contestá-los. Os PERS são entregues para interromper a prescrição contra o contribuinte e colocar o fisco em mora, conforme exigência do art .174 do CTN.

(...)

Assim, dispunha a Fazenda de cinco anos para homologar ou não o ressarcimento, realizado por meio de pedido eletrônico - PER, *in casu*, a contar da ciência do órgão fazendário da realização desse pedido, ou seja, da sua transmissão eletrônica.

(...)

Assim, com a ocorrência da homologação tácita dos créditos vinculados ao referido pedido de ressarcimento, automaticamente as compensações dos débitos discriminados do despacho decisório, também devem ser homologadas.”

A questão reside na existência de prazo para que a Administração Tributária negue o pedido de restituição ou de compensação. Nesse caso, o contribuinte entende que passados 5 anos da ciência do pedido aplica-se o instituto de homologação tácita dos créditos também para o pedido de ressarcimento.

No entanto, não assiste razão a recorrente neste ponto.

Não há que se confundir o pedido de restituição com o procedimento de constituição do crédito tributário, nem com o procedimento de análise de declarações de compensação.

A **constituição do crédito** está, de fato, sujeita ao prazo decadencial estabelecido expressamente no art. 150, caput e § 4º, e no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional.

Art. 150. O **lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida

autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar **prazo a homologação, será êle de cinco anos**, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere êste artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nêle previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Já para o **procedimento de análise de declarações de compensação**, aplica-se, de forma exclusiva, o prazo de cinco anos para a apreciação da compensação, sob pena de homologação tácita, de acordo com a previsão legal do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 4º **Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação**, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º **O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos**, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Na compensação, o contribuinte realiza o encontro de contas, solicitando a sua homologação pela Administração Tributária. Caso o encontro de contas não seja homologado, os valores compensados devem ser objeto de lançamento, conforme o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. Essa análise do procedimento adotado pelo sujeito passivo está sujeita a prazo, pois envolve a possível cobrança de um débito. Portanto, é coerente que a lei que regulamenta o

pedido de compensação estabeleça um prazo para a Receita Federal se manifestar sobre o direito pleiteado, do mesmo modo que existe prazo para lançamento (decadência) ou cobrança (prescrição) de um tributo.

Diferentemente, no caso de ressarcimento e restituição, o contribuinte requer que seja declarada a existência de um crédito. A homologação dos créditos tributários da contribuição para o PIS, não corresponde a um direito automático ao ressarcimento de tais créditos. De acordo com disposição legal, antes de autorizar o ressarcimento, a Receita Federal deve analisar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, não tendo estabelecido prazo para essa atividade. O indeferimento do pedido pelo Fisco, mesmo que ocorrido após o decurso do prazo decadencial, não atinge a segurança jurídica, pois não poderá ser realizada cobrança de débitos decaídos.

Portanto, não há a homologação tácita do pedido de ressarcimento, porquanto não ocorre qualquer lançamento que enseje a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN. Do mesmo modo, não é possível adotar por semelhança o prazo para homologação de Declaração de Compensação, previsto no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Não há previsão legal para a homologação do pedido de ressarcimento no prazo de 5 anos.

Diante disso, rejeito a preliminar.

DO MÉRITO:

Em sua defesa, a empresa esclarece genericamente as regras da não cumulatividade para o recolhimento das Contribuições para o PIS e a COFINS, citando a autorização para descontar do valor apurado, os créditos ordinários e presumidos. Em seguida, passa a analisar cada um dos pontos para os quais pleiteia a revisão, e que serão analisados nos tópicos a diante:

1) DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO

1.1) PERÍODO – JULHO A SETEMBRO DE 2009

O que a cooperativa questiona, nesse ponto, são as glosas de exclusões da base de cálculo para **os valores repassados aos associados**, no período de julho a setembro de 2009, que segundo a fiscalização, somente poderiam ser aceitos caso decorressem de operações no **mercado interno**.

Em seus controles para apuração da contribuição, a cooperativa além de não ter incluído o resultado decorrente das exportações, em razão da não incidência legal, também deduziu da base de cálculo da contribuição os citados repasses aos associados referentes às operações de exportação.

A interpretação adotada e mantida na decisão *a quo* foi que os repasses aos associados, vinculados às exportações não poderiam ser excluídos da base de cálculo, pois já estavam fora da incidência da contribuição por se tratar de receitas de exportação. Essa interpretação baseia-se na previsão da IN SRF nº 247/2002, que reflete a intenção do artigo 15 da Medida Provisória 2.158-35, aceitando apenas as operações realizadas no mercado interno, conforme art. 4º da IN, transcrito a seguir:

Art. 33. As sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor:

I – repassado ao associado, decorrente da comercialização, **no mercado interno**, de produtos por eles entregue à cooperativa, observado o disposto no § 1º;

II – das receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III – das receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV – das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

Como visto, os valores excluídos da base de cálculo a título de repasses aos cooperados são os valores pagos aos cooperados das receitas obtidas a partir das operações de exportação, uma vez que estes já são excluídos do faturamento do PIS e da Cofins, **não sendo verificadas incorreções neste procedimento.**

Por fim, demonstra a recorrente que não concorda com o método de recálculo adotado pela fiscalização do rateio proporcional para o repasse aos associados e a relação entre receita de exportação e receita bruta total. Segue a descrição do cálculo realizado pela fiscalização:

“O recálculo foi feito por meio de rateio, da seguinte forma: multiplicou-se o total mensal repassado aos associados pelo percentual mensal das vendas no mercado interno, chegando-se ao valor, referente aos repasses, a ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins.”

No entanto, a contribuinte cita que no trimestre de apuração os produtos para exportação foram adquiridos de terceiros:

Esqueceu-se ainda, de verificar a origem das mercadorias exportadas no trimestre. Se houvesse verificado, constataria que, os bens adquiridos para revenda são miúdos e vísceras de animais, adquiridos de terceiros destinados **integralmente à exportação**, não se aplicando o critério de rateio proporcional. Isto ficou bem evidente nos controles internos e contábeis entregues pela Manifestante aos Auditores. *(grifo não original)*

Neste caso, diante da alegação de que os repasses aos associados nas operações no mercado interno e externo não foram proporcionais no período em questão, recomendo que a unidade de origem refaça os cálculos no momento da liquidação. Isso deve ser feito com base na documentação já apresentada pela contribuinte, a fim de identificar corretamente os insumos adquiridos de terceiros e os repasses aos associados destinados à exportação.

Pelo exposto, entendo que a interpretação adotada pela fiscalização foi acertada, portanto **voto por manter as glosas realizadas na base de cálculo.**

2) DOS CRÉDITOS INFORMADOS PELA COOPERATIVA

Nesse ponto, serão tratadas as glosas realizadas pela fiscalização referente aos créditos ordinários (2.1) e os créditos presumidos (2.2).

2.1) DOS CRÉDITOS ORDINÁRIOS CONSIDERADOS COMO INSUMO

Primeiramente, a contribuinte alega que o relatório fiscal, em seu anexo II, não detalhou os créditos indeferidos, nem a razão do seu indeferimento. De fato, o anexo II traz apenas um resumo. No entanto, o detalhamento com as informações almejadas pela cooperativa, encontram-se nos anexos VI e V, com foi esclarecido no Relatório Fiscal:

Dessa forma, as notas fiscais cujo conteúdo nada tem a ver com o processo produtivo da auditada, tampouco com o conceito de insumo, mas que foram objeto do cálculo dos créditos ordinários referentes aos bens utilizados como insumo, foram descartadas. A relação completa dessas notas pode ser vista nos arquivos não pagináveis **ANEXO IV (DOC 06 – fls. 186/186) e ANEXO V (DOC 07 – fls. 189/189)**, constantes do Dossiê nº 10010.066603/0517-71(...) (*grifo não original*)

Quanto às situações glosadas, a cooperativa cita em seu recurso os itens para os quais manifesta discordância da fiscalização:

Por outro lado, as operações que menciona se tratam de aquisições de **uniformes**, obrigatórios para atividade de frigorífico, capacetes, equipamentos de proteção e segurança no trabalho, produtos utilizados no **programa de alimentação do trabalhador** – supermercados - em confraternizações e eventos ambientais promovidas e destinadas a todos os funcionários, sem discriminação. Gastos perfeitamente admitidos como custos e insumos, segundo as regras de contabilidade.

Já: “**material de construção** (cimento, ferragem, argamassa, material elétrico, tinta); **material de escritório** (computadores, cartuchos de tinta para impressora);” foram adquiridos para uso no processo produtivo, para manter instalações e construções; as impressoras e cartuchos são imprescindíveis para inserir códigos de barras e preenchimento de etiquetas, notas fiscais, relatórios, assim como os computadores e periféricos.

Da análise do processo, verifica-se que a lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e a análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

Em seu recurso, a cooperativa menciona que o conceito de insumo aplicado ao regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS é mais abrangente se comparado ao aplicado para o ICMS e o IPI. Lembra ainda da mudança no entendimento do conceito de insumo, após o Recurso Especial no. 1.246.317-MG (2011/0066819-3) do STJ, com repercussão geral.

Com relação ao conceito de insumos no caso das contribuições, é indiscutível, conforme apontado pela interessada, que ele foi modificado e consolidado especialmente após o julgamento o citado Recurso Especial, o qual possui caráter vinculante para a Administração.

Com base no PARECER NORMATIVO RFB/COSIT Nº 5, DE 2018, que sintetiza a decisão vinculante do STJ, não são todas as despesas realizadas com a aquisição de bens e serviços para a atividade empresarial precípua da contribuinte direta ou indiretamente que podem vir a ser considerados insumos:

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. *(grifo não original)*

Nesse sentido, as despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços, tais como setores administrativo, contábil, jurídico, etc., não podem ser classificados como insumos geradores de créditos das contribuições.

Ainda com base na tese do STJ, são considerados essenciais ou relevantes para a atividade do contribuinte os insumos que atendam os seguintes critérios, de forma resumida:

ESSENCIALIDADE

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”

RELEVÂNCIA

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”

Desse modo, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pelo contribuinte.

Quanto aos itens em questão: “**uniformes obrigatórios para atividade de frigorífico**” e os “**produtos utilizados no programa de alimentação do trabalhador**”, o parecer da COSIT nº 5, deixa claro que nem todo o gasto com pessoal pode ser considerado insumo:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

(...)

i) **não são considerados insumos** os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como **alimentação, vestimenta**, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. **ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI); (grifo nosso)**

Portanto, os gastos com uniforme, enquadrado como equipamento de proteção individual (EPI), por exigência legal, **podem** ser considerados créditos de insumos, desde que comprovado.

No caso em questão, uniformes, obrigatórios para atividade de frigorífico, capacetes e equipamentos de proteção e segurança no trabalho têm sido amplamente acatados nesse Conselho como insumo para efeito de creditamento das contribuições. Assim, considerando o novo conceito de insumo e baseado no parecer da COSIT nº 5, **acolho o pedido de reversão da glosa para os gastos com insumo de uniforme utilizados como EPI.**

Ademais, já vem se firmando o entendimento que as vestimentas utilizadas em empresas no ramo alimentício, mostrando-se essenciais para a manipulação de alimentos de modo a evitar a sua contaminação. Dessa forma, podem ser adotados como insumo dada sua essencialidade e exigência legal.

Os gastos com alimentação, citados como sendo para confraternização e evento, **não** se enquadrariam nessa hipótese.

Já as citadas despesas com material de escritório, não são insumos, mas despesas operacionais, classificadas como despesas administrativas, que podem ser entendidas como aquelas necessárias para administrar a empresa, tais como gastos nos escritórios. Portanto, também **não** podem ser enquadradas como insumo para o creditamento do PIS e da Cofins.

Por fim, quanto aos materiais de construção empregados para a manutenção das instalações, o entendimento adotado é que **poderiam** ser enquadrados como insumo, desde que aplicados para manter as instalações diretamente do processo de produção em condições eficientes de operação. Segue trecho extraído do Parecer da Cosit:

85. Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.

No entanto, para que os itens de material de construção pudessem ser aceitos, seria necessário que os argumentos aduzidos pela contribuinte também fossem acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que os confirmassem. Algo que não foi realizado nem no recurso de impugnação, nem no presente recurso voluntário.

Diante disso, **voto por reverte apenas as glosas referentes à uniforme, mantendo as demais glosas.**

2.2) DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS

2.2.1) Crédito Presumido – Julho a setembro de 2009:

Nesse período, vigorava o art. 8º., § 3º. da Lei 10.925/2004, para a apuração do crédito presumido de operações realizadas pela cooperativa. A seguir transcrevo o trecho da norma:

Lei 10.925, de 23 de julho de 2004

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) (Grifo nosso)

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

(...)

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

(...)

§ 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:

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 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)

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) (*Grifo nosso*)

Na ocasião, a fiscalização concluiu que a contribuinte aplicou erroneamente a alíquota de 60% para calcular seus créditos presumidos na aquisição de boi vivo. Conforme o entendimento fiscal, a alíquota escolhida deveria se basear na NCM do insumo adquirido, e não na classificação do bem produzido pela cooperativa. Segue trecho do Relatório Fiscal, no qual fica evidente essa interpretação:

Em seguida, o parágrafo 3º, do artigo 8º, dispõe que o montante do crédito presumido será determinado mediante a aplicação de **60%, 50% ou 35% (a depender do produto adquirido)** das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP (1,65%) e da Cofins (7,6%), sobre o valor do montante das aquisições mencionadas no caput e no § 1º do art. 8º (aquisições de bens utilizados como insumo – gado vivo - na produção de produtos destinados à venda), chegando-se ao valor do crédito presumido de fato.

Repare que o inciso I, do § 3, do artigo 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004, dispõe que **deverá ser aplicada uma alíquota de 60%, quando se tratar de aquisições de produtos classificados no capítulo 2** da Tabela do IPI – TIPI, adquiridos ou recebidos pela Pessoa Jurídica. **Dessa forma, o artigo deixa claro que as referidas aquisições não podem ser animais vivos, porque estes são tratados no capítulo 1** da TIPI, como se pode comprovar através da TIPI abaixo.

Cabe salientar que o art. 8º estipula que para haver direito ao crédito presumido, a Pessoa Jurídica terá que produzir mercadoria de origem animal ou vegetal, destinada à alimentação humana ou animal. **Porém, para se calcular o crédito presumido, deve-se olhar para as aquisições e não para as saídas. No caso da Cooperfrigu, ela adquire gado vivo (capítulo 1 da TIPI) e vende produtos de origem animal listados no capítulo 2 da TIPI.**

Dessa forma, o sujeito passivo em questão JAMAIS poderia ter apurado seus créditos presumidos de que trata o art. 8º, referentes às aquisições de insumos (gado vivo – animais recebidos/adquiridos de PF e PJ, conforme descrito na memória de cálculo entregue pelo sujeito passivo a esta fiscalização), utilizando-se da alíquota de 60% de que trata o art. 8º, § 3º, I.

Nesse ponto, discordo da fiscalização. Quanto ao percentual a ser aplicado ao crédito presumido, já existe ampla jurisprudência no CARF sobre o assunto, especialmente após a adição do §10 ao artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

Pela minúcia e rigor técnico, utilizarei como razão de decidir os fundamentos expostos pelo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, em voto proferido no acórdão 9303008.216, de 20 de fevereiro de 2019:

“Inicialmente há que se delimitar esse litígio. Ele refere-se somente sobre qual percentual do crédito presumido da agroindústria, 60% ou 35%, a ser aplicado sobre os insumos utilizados para sua produção. Portanto os demais itens de DF CARF MF Fl. 718 Processo nº 13053.000041/2009-79 Acórdão n.º 9303-008.607 CSRF-T3 Fl. 719 6 crédito presumido da agroindústria que foram glosados por outros motivos não se incluem no presente recurso especial.

Em relação ao percentual a ser utilizado, tal matéria já está definitivamente pacificada na jurisprudência do CARF, sobretudo após a inclusão do §10 ao artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, conforme abaixo:

Art. 8

(...)

§ 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)

Portanto o direito ao crédito presumido, apurado no percentual de 60%, é definido não pela natureza dos insumos adquiridos, mas em função do produto fabricado.

Diante do exposto voto por dar provimento ao recurso especial do contribuinte nesta matéria.”

Portanto, **voto para restabelecer os créditos presumidos**, aplicando a alíquota de 60% para as aquisições de gado vivo/em pé do período.

3) DO DIREITO A MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS ORDINÁRIO E PRESUMIDO, COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO DOS SALDOS TRIMESTRAIS

A recorrente demonstra inconformidade com a decisão de primeira instância que não admitiu a manutenção e ressarcimento dos créditos oriundos de redução da base de cálculo. Argumenta que todos os seus créditos ordinário e presumido são passíveis de compensação e ressarcimento dos saldos trimestrais. Para isso, apresenta os conceitos já há muito consolidados de imunidade, isenção e não incidência.

Ademais, alega que ***“Como os atos cooperativos, embora sejam formalizados por notas fiscais em nome da sociedade cooperativa, não são receitas destas, não pertencem ao patrimônio da Manifestante (...)”***. Com isso, entende que tais créditos não poderiam ser considerados faturamento, portanto estaria fora da base de cálculo da contribuição, porque não se enquadram na hipótese de incidência. Ou seja, não ocorre o fato gerador do PIS e da COFINS nas operações com os associados, posto que há o repasse das receitas a estes últimos, configurando assim a não incidência da contribuição e sendo passível de ressarcimento.

Em que pese o argumento apresentado pela manifestante, o ponto central dessa discussão diz respeito a possibilidade de se conceder o benefício da compensação ou do ressarcimento para créditos obtidos a partir da redução da base de cálculo das contribuições para PIS e Cofins.

De acordo com o artigo 17 da Lei nº 11.033, apenas as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência é que darão direito à manutenção do crédito das contribuições, *in verbis*:

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.

Analisando o artigo anterior, combinado com o art. 16. da Lei nº 11.116, é possível notar que apenas as hipóteses de créditos oriundos de suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência é que podem ser objeto de pedido de compensação ou ressarcimento.

Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário **em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:** (Grifo nosso)

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 (Grifo nosso)

II - **pedido de ressarcimento em dinheiro**, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Grifo nosso)

No caso, o valor repassado ao associado está previsto no art. 15 da MP 2.158-35 como modalidade de **exclusão da base de cálculo**, situação que não está contemplada no art. 17 da Lei nº 11.033 como forma de manutenção dos créditos da contribuição, nem mesmo ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento, no art. 16. da Lei nº 11.116.

Voto, portanto, em **não manter os créditos vinculados a essas operações das cooperativas.**

4) DA CORREÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Por fim, o recurso voluntário pleiteia o direito à aplicação de correção monetária sobre o ressarcimento do PIS e da Cofins não cumulativos.

Com relação à questão da correção monetária e incidência da taxa Selic sobre os créditos de PIS e da COFINS, consta que não há possibilidade de acolher o pedido, em razão da vedação expressa em dispositivo legal: Lei nº 10.833, de 29/12/2003.

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, por meio do Recurso Especial (Recurso Repetitivo) nº 1.035.847/RS, que a resistência constante de ato estatal, o qual impeça a utilização do direito de crédito, descaracteriza o referido crédito como escritural. Desse modo, torna-se legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco. Transcrevo a ementa da decisão:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.

1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.
2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.
3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.
4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

Esse raciocínio inicialmente adotado para o IPI foi estendido também para os créditos não cumulativos do PIS e da 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.

Com isso, depreende-se que a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural. Apenas **como exceção**, a jurisprudência do STJ compreende que o crédito escritural teria perdido sua natureza, conseqüentemente, permitiria sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito.

Quanto ao início da correção monetária para o ressarcimento de crédito escritural, o STJ determinou, no Tema Repetitivo 1003, que ela começa após o prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo:

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).

No caso em concreto, as PER/DCOMP, objetos deste processo, foram transmitidas pela recorrente em 19/09/2012, o despacho decisório data de 23/06/2017, com ciência em 25/08/2017. Em que pese o processo não ter ficado paralisado, foram quase cinco anos para conclusão. Por sua vez, a ciência do julgamento da Manifestação de Inconformidade se deu em 23/12/2020, passados mais três anos. O Recurso Voluntário em face do Acórdão foi interposto em 08/04/2021, há três anos. Restante evidente a extrapolação do prazo razoável estipulado pelo judiciário.

Ante o exposto, com base nas decisões acima e na previsão do art. 99 do RICARF, no mérito, voto por reconhecer a atualização monetária do crédito a partir do primeiro dia após o escoamento do prazo de 360 dias da transmissão da PER/DCOMP em discussão.

Em suma, voto no sentido de **conhecer** o Recurso Voluntário, **rejeitar** a preliminar e, no mérito, **dar provimento parcial** ao Recurso Voluntário:

- a) Quanto aos créditos ordinários de insumos de **uniforme** enquadrados como EPI
- b) Quanto aos créditos presumidos, aplicando a **alíquota de 60%**, para as aquisições de **gado vivo/em pé** do período e
- c) Para reconhecer o direito à **atualização do crédito deferido pela taxa Selic**, a contar do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

Assinado Digitalmente

Catarina Marques Morais de Lima