



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10746.902880/2011-51
ACÓRDÃO	3002-003.172 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE CARNE E DERIVADOS DE GURUPI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

Por força do disposto na súmula CARF nº 02, este Colegiado não tem competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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.

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

CRÉDITO DAS AQUISIÇÕES DE BOVINO DE PESSOAS JURÍDICAS. CRÉDITOS PRESUMIDOS A PARTIR DE 1º DE ABRIL DE 2005.

As alterações promovidas pelo art. 9º da Lei 11.051/2004, referem-se aos créditos presumidos de insumos adquiridos de pessoas físicas ou jurídicas, nos termos do artigo 8º da Lei 10.925/2004, limitados ao saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrente da venda, no mercado interno. Não se apurando saldo a pagar para o PIS e Cofins, a

partir de 1º de abril de 2005, referentes às operações de mercado interno, todos os créditos presumidos devem ser glosados, por força do disposto no art. 9º da Lei 11.051/2004.

CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI) E UNIFORMES. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) e uniformes essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

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 conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos relacionados a ofensas a princípios constitucionais, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para: a) Quanto aos créditos presumidos, aplicando a alíquota de 60%, para as aquisições de gado vivo/em pé do período; b) Quanto aos créditos ordinários de insumos de roupas enquadrados como EPI 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.

Sala de Sessões, em 11 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Catarina Marques Moraes de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata o processo de inconformidade, em face do indeferimento de parte do pedido de ressarcimento de crédito de **COFINS** não cumulativo no mercado interno, apurados no período do **3º trimestre de 2006, no valor de R\$ 901.418,89**.

A fiscalização realizou a análise dos créditos de PIS/PASEP e COFINS solicitados por meio de vários PER/DCOMP (Pedido Eletrônico de Ressarcimento e Declaração de Compensação) para o seguinte período: 3º trimestre de 2004 a 4º trimestre de 2006. Segue trecho do Relatório Fiscal de interesse para este recurso, reproduzidos também como argumento pela decisão em 1ª instância:

“A partir de 1º de agosto de 2004, por força do disposto no inciso VI, do art. 10 e do inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, as sociedades cooperativas de produção agropecuária passaram a submeter-se à incidência não-cumulativa da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). A Lei nº 10.892, de 13 de julho de 2004, por meio de seu art. 4º, veio autorizar a essas cooperativas a adoção antecipada do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com efeito em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2004, mediante opção, na forma da Instrução Normativa SRF nº 433, de 26 de julho de 2004. A Cooperfrigu fez a referida opção e passou a adotar o regime da incidência não-cumulativa a partir de julho de 2004.

O processo produtivo da auditada, conforme descrito pelo contribuinte e conforme diligência realizada à Cooperfrigu, 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 e caula); 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.

Base de Cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins.**Do Fato Gerador**

A Contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins, com a incidência não cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, conforme dispõe o art. 1º das leis 10.833/2003 e 10.637/2003. Entende-se como faturamento, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003

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

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

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

Das exclusões

Além das receitas que não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, conforme disciplina o § 3º, do mesmo artigo 1º, das leis 10.833/2003 e 10.637/2003, bem como a Constituição Federal de 1988 quando trata das receitas de exportação em seu art. 149, § 2º, inciso I, a vasta legislação que trata do tema em questão confere a possibilidade de exclusões da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, como é o caso do art. 15 da medida provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 combinado com o art. 33º da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002.

Constituição Federal/1988

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001

*Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, **excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:***

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa:

Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002

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;

O momento é oportuno para esclarecer que o Sujeito Passivo, por ser uma Sociedade Cooperativa, utiliza-se, em sua contabilidade, do inciso I, do artigo 15, da MP 2.158-35 de 2001, bem como da IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Assim, como seus insumos (gado vivo) são em sua maioria provenientes de seus associados, há uma exclusão expressiva da base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins, que juntamente com a não incidência das receitas de exportação, faz com que a base de cálculo das referidas contribuições seja deveras reduzida, chegando a ser, em alguns casos, zero, ou até mesmo negativa.

Ocorre que a IN nº 247/2002, que veio, em seu art. 33º, inciso I, elucidar o disposto no artigo 15, da MP 2.158-35 de 2001, dispõe que as sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por eles entregue à cooperativa.

Ora, a IN SRF nº 247/2002 veio esclarecer o óbvio, pois se as receitas de exportação já estão fora da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, não faz sentido que os repasses aos associados, vinculados às exportações, sejam novamente excluídos da base de cálculo das referidas Contribuições, uma vez que uma parte das receitas de exportação é custo.

Dessa forma, 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, houve a necessidade de um recálculo dos repasses que podem ser excluídos, a ser feito por esta fiscalização, gerando desta vez, saldo devedor de PIS/PASEP e Cofins em vários meses do período fiscalizado. O recálculo se deu 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.

Pelo mesmo raciocínio, seguem as exclusões referentes aos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando de sua comercialização, de que trata o art. 33º, § 7º, da IN SRF nº 358/2003 e art. 11º, § 8º, da IN SRF nº 635/2006.

Dessa forma, tem-se que a base de cálculo das referidas contribuições é o faturamento mensal, subtraindo-se as receitas de exportação, em decorrência do disposto no art. 149 da CF/88, e as receitas elencadas no §3º do art. 1º, das leis 10.833/2003 e 10.637/2002, por não integrarem a base de cálculo das contribuições em foco e por sua vez serem hipóteses de não incidência.

Conforme já visto no item anterior, os repasses aos associados de que trata a MP 2.158-35 de 2001 e a IN nº 247/2002 são fatos geradores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sendo, portanto, hipóteses de incidência que, por vontade do legislador, podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da Cofins, quando se trata de Sociedades Cooperativas.

Dos Créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins

A partir do momento em que as sociedades cooperativas passaram a submeter-se à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, elas passaram a ter direito a créditos que a vasta legislação que rege a matéria lhes confere. No presente caso, os créditos pleiteados pelo sujeito passivo em questão referem-se basicamente aos **créditos a descontar** 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; aos **créditos presumidos** previstos no art. 8º da Lei 10.925, de 23 de julho de 2004; e aos **créditos presumidos de estoque** previstos no art. 11º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 12º da Lei nº 10.833, de 2003.

Vale salientar que para o período de julho de 2004 a dezembro de 2006, a auditada pleiteou através de PER/DCOMPs o valor total de ressarcimento, referente aos créditos acima, de aproximadamente 22 milhões de reais. A presente auditoria teve o cunho de analisar se, segundo a legislação aplicável e a análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo, os créditos solicitados são realmente devidos.

Dos Créditos a Descontar

Os créditos a descontar são tratados nos artigos 3º da Lei nº 10.637, 30 de dezembro de 2002 e 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Neles, são dispostas situações em que o sujeito passivo pode descontar da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins apurada, créditos calculados com base em despesas tributadas que o contribuinte teve ao longo do seu processo produtivo.

Lei nº 10.637, 30 de dezembro de 2002

Art. 3º *Do valor apurado na forma do art. 2º- a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

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

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

II- bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002., devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III - (VETADO)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 3º *Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

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

b) no § 1º do art. 2º desta Lei;

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

IV- aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII- edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.198, de 8 de janeiro de 2009)

De acordo com os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACONs declaradas, memórias de cálculos e notas fiscais apresentadas pela auditada a este Fisco, observa-se que ela utiliza-se dos créditos a descontar de bens adquiridos para revenda (basicamente miúdos); bens utilizados como insumos (creditou-se de praticamente todos os seus gastos); serviços utilizados como insumos (frete da entrada do gado vivo); energia elétrica; fretes e armazenagem de mercadoria (basicamente frete da saída da mercadoria); e encargos de depreciação.

De acordo com a análise das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, no tocante aos créditos de **bens adquiridos para revenda (miúdos), energia elétrica e encargos de depreciação**, não houve alteração por parte do Fisco, ou seja, o contribuinte, de fato, tem direito ao montante de créditos pleiteados.

Os créditos decorrentes dos fretes de entrada do gado vivo foram glosados, pois os conhecimentos de transporte não estão de acordo com a legislação. O artigo 176 do Regulamento do ICMS- RICMS - do Estado do Tocantins, Decreto nº 2.912, de 29 de dezembro de 2006, dispõe o seguinte a respeito do Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas:

*Art. 176. O Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8, deve ser utilizado por quaisquer transportadores rodoviários de carga que executem serviço de transporte rodoviário intermunicipal, interestadual e internacional de cargas, em veículos próprios ou fretados, e **emitido antes do início da prestação do serviço**, com, **no mínimo**, as seguintes indicações: (Convênio SINIEF 06/89) (Grifo nosso)*

I - denominação de forma impressa: "Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas";

II - número de ordem, série e subsérie e o número da via de forma impressa;

III - natureza da prestação do serviço e o respectivo código fiscal;

IV - local e data da emissão;

V - identificação do emitente: nome, endereço e os números de inscrição estadual e no CNPJ/MF de forma impressa;

VI - identificações do remetente e do destinatário: nomes, endereços e números de inscrição estadual e no CNPJ/MF ou CPF;

VII - percurso: local de recebimento e da entrega; (Grifo nosso)

VIII - quantidade e espécie dos volumes ou das peças; (Grifo nosso)

IX - número da Nota Fiscal, valor e a natureza da carga, bem como a quantidade em quilograma, metro cúbico ou litro;

X - identificação do veículo transportador, placa, local e Estado; (Grifo nosso)

XI - discriminação do serviço prestado, de modo que permita sua perfeita identificação;

XII - identificação de frete pago ou a pagar;

XIII - valores componentes do frete; (Grifo nosso)

XIV - indicações relativas a redespacho e ao consignatário;

XV - valor total da prestação;

XVI - base de cálculo do ICMS;

XVII - alíquota aplicável;

XVIII - valor do ICMS;

XIX - nome do impressor do documento, endereço e os números de inscrição estadual e no CNPJ/MF, data e quantidade de impressão, número de ordem do primeiro e do último documento impresso, respectiva série e subsérie e número da AIDF de forma impressa.

*Art. 145. Além das hipóteses previstas no art. 43 da Lei 1.287/01, é **considerado inidôneo**, para todos os efeitos fiscais, fazendo prova apenas em favor do Fisco, o documento que:*

***I - omite indicação prevista na legislação;** (Grifo nosso)*

O artigo 176 supracitado dispõe que o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas deve ser emitido antes da prestação do serviço e deve conter, no mínimo, as especificações dispostas nos seus incisos.

Em análise dos Conhecimentos de Transporte referentes à entrada do gado vivo no estabelecimento fiscalizado, observa-se que não há várias indicações obrigatórias, tais como: identificações do remetente; percurso (local de recebimento e de entrega); quantidade de cabeças de gado; identificação do veículo transportador, placa, local e estado; e valores componentes do frete.

Além disso, são emitidos, em média, três Conhecimentos de Transporte por mês, com valores altíssimos, referentes à entrada do gado vivo na Cooperfrigu. Para cada prestação deve ser emitido um conhecimento de transporte, que deverá acompanhar o frete desde a origem até o destino. Porém, não é o que ocorre nessa situação onde é emitido um Conhecimento para dez dias de operação. Conforme os documentos fiscais de entrada, diariamente há entrada de gado vivo, para abate, na auditada e, ao final de dez dias, é emitido um conhecimento de transporte único e precário para todas as operações desse período.

Por esses motivos, considerou-se que os Conhecimentos de transporte, referentes à entrada do gado vivo para abate, **são inidôneos**, glosando-se os créditos referentes a essas operações.

Para os **fretes das saídas de mercadoria**, foi feita a soma das notas fiscais apresentadas, aceitando-se parte do valor pleiteado como crédito, uma vez que o total das notas fiscais dos fretes de saída, em alguns meses, foi menor que o valor declarado pelo contribuinte.

Bens Utilizados Como Insumos

Em relação aos **bens utilizados como insumos**, foram glosados os valores das notas fiscais que não se enquadram no conceito de insumo.

No regime não-cumulativo, o sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de

embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedade; físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Dessa forma, as notas fiscais de aquisições relacionadas a seguir, que nada tem a ver com o processo produtivo da auditada, tão pouco com o conceito de insumo, mas que foram objeto do cálculo dos créditos a descontar referente aos bens utilizados como insumo, foram descartadas. São elas: alimentos em geral - supermercados (cerveja, refrigerante, café, maionese, repolho, tomate, etc); material de construção (cimento, ferragem, argamassa, material elétrico, tinta); material de escritório (computadores, cartuchos de tinta para impressora); roupas (camisas, calças, moletons, uniformes); móveis (mesa, abajur, aparador, mesa espelhada, puff, poltrona de couro, cadeira, mesa projeto - conforme NF nº 016322, no valor de R\$ 41.000,00, do estabelecimento comercial Itapoã Decorações Ltda, CNPJ:02.292.019/0001-84); dentre inúmeras outras.

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; facas, rolamentos, correias, 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.

Dos Créditos Presumidos

No tocante aos créditos presumidos, há de se analisar minuciosamente a legislação aplicável porque ela foi sofrendo mutações ao longo do tempo. Dessa forma, há de se tratar cada período de acordo com a legislação aplicável à época.

De forma resumida, o artigo 8º da Lei 10.925/2004 prevê 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. (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)

De fato 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, destinada à alimentação humana ou animal.

Em seguida, o parágrafo 3º, do artigo 8º, dispõe sobre os percentuais (60%, 50% 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 10.925, de 23 de julho de 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.

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, mercadoria essa que deverá estar classificada no capítulo 2 ou 3 da TIPI. Porém, 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, o sujeito passivo em questão de forma alguma poderia ter apurado os 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), aplicando uma alíquota de 60% sobre o valor das aquisições mencionadas no caput do artigo 8º, muito menos poderia ter aplicado uma alíquota de 100% como o fez em algumas ocasiões.

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.

Pelo que foi exposto, para todo o período auditado, foi aplicada uma alíquota de 35% sobre as aquisições dos insumos mencionados no art. 8º da Lei 10.925/2004, a fim de se chegar à base de cálculo do crédito presumido. Em seguida, foram aplicadas as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins (1,65% e 7,6%, respectivamente), chegando-se ao montante do crédito presumido de que tem direito o sujeito passivo. **Dessa forma, os valores de crédito presumido pleiteados pelo contribuinte que ultrapassaram esse montante foram glosados.**

Dos Créditos Presumidos a partir de 1º de abril de 2005

Em 30/12/2004, com efeitos a partir de 1º de abril de 2005, entra em vigor o art. 9º da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004. O citado artigo dispõe a respeito dos créditos presumidos de que trata o já mencionado art. 8º da Lei 10.924/2004.

Devido à grande quantidade de créditos gerados pelas cooperativas agropecuárias, tendo em vista distorção causada pela enorme exclusão da base de cálculo de que trata o art. 15º da MP 2.158-35/2001 e o art. 33 da IN nº 247/2002, bem como pelo direito ao crédito presumido, o legislador veio, através do art. 9º da lei 11.051/2004 e posteriormente do art. 9º da IN 660 de 2006, disciplinar a respeito do direito ao crédito presumido.

O art. 9º da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004 e da IN 660 de 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.

Dessa forma, fica extremamente claro que se no período não houve saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não há que se falar em crédito presumido para as operações no mercado interno. **Assim, como a Cooperfrigo no período fiscalizado não apurou saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a partir de 1º de abril de 2005, por força do disposto no art. 9º da Lei 11.051/2004 e do art. 9º da IN 660/2006, todos os créditos presumidos referentes às operações de mercado interno foram glosados.**

Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004

Art. 9º O direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, 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, recebidos de cooperado, fica limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (Grifo nosso)

Art. 34. Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos, em relação: (Grifo nosso)

I- ao art. 7º, a partir de 1º de novembro de 2004;

- aos arts. 9º, 10 e 11, a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao de sua publicação; (1º de abril de 2005) (Grifo nosso)

IN 660/2006

Art. 9º No caso de sociedade cooperativa que exerça atividade agroindústria), o valor do crédito presumido relativo à aquisição de produtos agropecuários utilizados como insumos limita-se ao saldo a pagar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da venda dos produtos relacionados no caput do art. 5º desta Instrução Normativa,

devido após efetuadas as exclusões e deduções previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (Grifo nosso)

Parágrafo único. O limite do crédito presumido de que trata este artigo aplicase a partir de 1º de abril de 2005 e deve ser calculado: (Grifo nosso)

I - apenas para as operações efetuadas no mercado interno e

II - para cada período de apuração. (Grifo nosso)

Dos Créditos presumidos de estoque

De acordo com o disposto nos artigos 11º da Lei nº 10.637, de 2002, e 12º da Lei nº 10.833, de 2003, o percentual a ser aplicado sobre o valor do estoque de abertura existente na data de início da incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, referente aos bens adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, para fins de crédito presumido de estoque é 0,65% para o PIS/PASEP e 3% para a Cofins. Esses créditos presumidos devem ser utilizados em 12 (doze) parcelas mensais e, iguais e sucessivas.

Mais uma vez o sujeito passivo equivocou-se em seu benefício, em uma questão simples e literal, ao aplicar para o crédito presumido de estoque de abertura as alíquotas de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a Cofins.

Assim, foram glosados os créditos referente às diferenças geradas entre as alíquotas aplicadas pelo contribuinte (1.65% e 7.6%) e as alíquotas dispostas na legislação que rege a matéria (0,65% e 3%).

Lei nº 10.637,30 de dezembro de 2002

Art. 11 *A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1º de dezembro de 2002.*

§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0.65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque. (Grifo nosso)

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º e 7º será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo.

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

Art. 12 *A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.*

*§ 1º O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de **3% (três por cento) sobre o valor do estoque**. (Grifo nosso)*

§ 2º O crédito presumido calculado segundo os §§ 1º, 9º e 10 deste artigo será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data a que se refere o caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

Do direito à compensação e ao ressarcimento

De acordo com o que já foi exposto neste relatório, o Sujeito passivo em questão, valendo-se, em especial, da **exclusão da base de cálculo** prevista no inciso I, do artigo 15º, da MP 2.158-35/2001 combinado com o inciso I, do art 33º da IN 247/2002, juntamente com o benefício constitucional do artigo 149, §2, da CF/88 referente à **não incidência** das Contribuições Sociais nas receitas de exportação, apura base de cálculo bastante reduzida da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins.

Em decorrência disto, os créditos apurados foram se acumulando até que a auditada, a partir de 2009, resolveu, através de PER/DCOMPs, solicitar, em sua maioria, ressarcimento desses créditos.

Cabe, então, a análise dos 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, bem como do artigo 27 da IN 900/2008.

Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004

Art. 17. As vendas efetuadas com **suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência** da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. (Grifo nosso)

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 período de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:**

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

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

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente após o encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou

II- às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

No tocante ao aproveitamento de créditos das contribuições, observa-se que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, estipula que "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".

Já o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, veio admitir a compensação do **saldo credor** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário **em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004**, com débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB, **ou o seu ressarcimento em dinheiro.**

No entanto, na presente fiscalização, o saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins originado das exclusões da base de cálculo dessas contribuições (montante de créditos superior ao de débitos, em razão da reduzida base de cálculo), em virtude do art. 15 da MP 2.158-35 combinado com o inciso I, do art. 33º, da IN 247/2002, não configura hipótese em que é autorizada a compensação do saldo credor com débitos de tributos administrados pela RFB ou o seu ressarcimento, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Para que isso seja admitido, o saldo credor de que trata o art. 16 da Lei 11.116 deve estar obrigatoriamente vinculado às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições.

As exclusões da base de cálculo autorizadas às cooperativas de produção agropecuária, não se enquadram em nenhuma das situações previstas no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 (vendas efetuadas com **suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS**).

Consoante a doutrina, em uma situação de não-incidência o tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador. Já no caso em pauta, há

efetivamente o surgimento do fato gerador do tributo; no entanto, o legislador, atuando sobre o elemento quantitativo desse fato gerador, passa a admitir que certas receitas deixem de sofrer tributação, mediante sua exclusão da base de cálculo.

Além disso, vale recordar, que, por se tratar de interpretação de dispositivo que importa desoneração fiscal, unicamente a interpretação literal é aplicável, consoante regra de hermenêutica consagrada no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Outrossim, o supracitado artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 é literal ao dispor que os créditos que não puderem ser utilizados no desconto dos débitos das respectivas contribuições, somente poderão ser objeto de ressarcimento se decorrentes de custo, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação e às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.

Dessa forma, como os créditos decorrentes da receita de exportação foram originados pela não incidência de que trata o art. 149, § 2, inciso I, da CF/88 e os créditos decorrentes da receita de vendas no mercado interno pelas exclusões da base de cálculo previstas no art.15 da MP 2.158-35/2001 combinado com o inciso I, do art. 33º, da IN 247/2002, eles hão de ser tratados de forma distinta, conforme o acima exposto. **Assim, de fato há o direito ao ressarcimento 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, 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005 e 27 da IN 900, não há a menor possibilidade de ressarcimento/compensação dos créditos relacionados com as receitas oriundas da comercialização dos produtos no mercado interno.**

É oportuno mencionar que no que se refere aos créditos vinculados às exclusões da base de cálculo, não há de se falar em estorno ou glosa dos créditos, pois inexiste na legislação que cuida da matéria, antes vista, qualquer disposição que determine estes atos. Porém, tais créditos não são passíveis de ressarcimento ou compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Por tudo o que foi exposto no presente relatório, os valores a que o contribuinte faz jus a título de crédito da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofms, por trimestre, são os constantes da tabela 5 abaixo. Nela constam créditos passíveis e não passíveis de compensação/ressarcimento.”

Concluída a fiscalização, foi apurada a seguinte situação para todo o período analisado. Transcrevo trecho do Relatório Fiscal:

“Do valor total de R\$ 21.893.998,91 de créditos pleiteados pelo sujeito passivo, chegou-se a conclusão de que ele tem direito a R\$ 4.976.480,57. Desses créditos, R\$ 3.877.326,84 são passíveis de ressarcimento ou compensação e R\$

1.099.153,73 podem apenas ser descontados com débitos da mesma contribuição, no decorrer de sua apuração.”

Em seguida, o contribuinte apresentou recurso de informidade. A DRJ/BSB sintetiza de forma clara os argumentos trazidos na impugnação:

Requer, em preliminar, o reconhecimento da homologação tácita dos créditos apurados em Dacon entregues em 06/10/06 e 07/11/2006, porque transcorreu mais de cinco anos da informação do crédito à RFB.

Ad cautelam, os valores de compensação denegados foram recolhidos, cujos ressarcimentos deverão ser adicionados aos pedidos efetuados, caso o julgamento reforme o Despacho Decisório.

No mérito:

Não merece acolhida a glosa feita considerando a prevalência da IN 247 em detrimento de uma Lei que é hierarquicamente superior, deve ser modificado e retornado os valores apresentados nas Dcomp, pois a lei não prevê que as sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo, podem excluir da receita bruta o valor repassado ao associado, decorrente de comercialização, no mercado interno, de produtos por eles entregue à cooperativa. Portanto, inconstitucional a Instrução Normativa.

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 para à industrialização (60% de 1,65% para o PIS e de 7,6% da Cofins, para os produtos de origem animal classificados como sendo carnes e miudezas, comestíveis).

A manifestante nada mais fez senão seguir as disposições legais que regem a não-cumulatividade tributária, aplicando os conceitos previstos na legislação, em especial os arts. 66 da IN 247/2002 c/c art. 8º da IN SRF 404/2004, e na melhor doutrina contábil.

O conceito da não-cumulatividade do PIS e da Cofins não é o mesmo que se tem acatado para o ICMS e o IPI, é muito maior, pois abrange todos os pagamentos efetuados a pessoas jurídicas, inerentes aos gastos efetivamente necessários para manter e desenvolver a atividade da Entidade.

Visando resguardar a preservação do poder aquisitivo da moeda, se faz necessária a correção monetária dos valores ressarcidos, aplicando-se índices da Taxa Selic.

O colegiado a quo, mantendo o entendimento adotado pela fiscalização, assim, consignou a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2006

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a homologação tácita, se a autoridade administrativa cientificou a contribuinte do despacho decisório de apreciação do pleito dentro do prazo de cinco anos, contado da data de entrega da declaração de compensação.

FRETES DE ENTRADA DE GADO BOVINO. CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE INIDÔNEOS.

Se nos Conhecimentos de Transporte referentes à entrada do gado vivo no estabelecimento fiscalizado não contém várias indicações obrigatórias e são inidôneos, legítima a glosa dos créditos referentes a essas operações.

CRÉDITOS PRESUMIDOS. ALÍQUOTA APLICÁVEL.

A alíquota correta incidente sobre as aquisições dos insumos mencionados no art. 8º da Lei 10.925/2004, a fim de se chegar à base de cálculo do crédito presumido a ser utilizada, é a de 35%, 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.

CRÉDITOS PRESUMIDOS A PARTIR DE 1º DE ABRIL DE 2005.

Como a Cooperfrigu no período fiscalizado não apurou saldo a pagar para o PIS e Cofins, a partir de 1º de abril de 2005, por força do disposto no art. 9º da Lei 11.051/2004 e do art. 9º da IN 660/2006, todos os créditos presumidos referentes às operações de mercado interno devem ser glosados.

CORREÇÃO DO CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO.

A instrução normativa da RFB dispõe expressamente que não incidirão os juros compensatórios no ressarcimento dos créditos do PIS e da Cofins, bem como na compensação dos referidos créditos.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS.

As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa e as decisões judiciais, no caso, só tem efeito inter partes e não erga omnes

FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. VEDAÇÃO. ENTENDIMENTO DA RFB EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.

É vedado ao órgão de julgamento afastar a aplicação de lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal. O julgador deve observar o entendimento da SRF expresso em atos normativos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Devidamente notificada (e-fl. 215), a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário (e-fls. 219 a 253), em 13/09/2019, pleiteando a reforma do acórdão, arguindo, em resumo, as seguintes questões:

- Reconhecido integralmente o saldo declarado não ressarcível, alegando desrespeito os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade e
- Correção monetária

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Catarina Marques Morais de Lima**, Relatora

O recurso é tempestivo, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

PRELIMINAR

Princípios da Razoabilidade, Proporcionalidade e Legalidade

Em seu recurso, a manifestante alega novamente, de forma genérica, que os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e legalidade não foram respeitados no processo. Essa questão já havia sido suscitada no recurso de impugnação, sendo que o colegiado anterior se recusou a analisá-la, por considerá-la incompatível com a esfera administrativa.

No recurso voluntário, a contribuinte argumenta ainda que, em razão da prevalência do princípio da verdade material no processo administrativo, em contraste com a verdade formal predominante no Judiciário, o julgador do recurso deveria apreciar a questão.

Discordo da manifestante nesse ponto. O princípio da verdade material, cuja finalidade é averiguar a ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária, permitindo a consideração de novas provas e a realização de diligências investigativas e probatórias, sem apego excessivo ao formalismo processual judicial, não se coaduna com a tarefa de apreciação dos princípios constitucionais.

No que tange à aplicação dos princípios constitucionais mencionados, é evidente que a análise implicaria um julgamento de constitucionalidade, o que não pode ser realizado na esfera administrativa. Nesse sentido, foi estabelecida a Súmula nº 02 do CARF, de observância obrigatória neste Conselho:

“Súmula nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Portanto, mantenho o entendimento da decisão de impugnação e reafirmo que não cabe a este colegiado apreciar ou afastar matéria de constitucionalidade. **O recurso voluntário não deve ser conhecido nesse ponto.**

É feita menção também à falta de detalhamentos dos itens indeferidos, quanto à falta de demonstrativo de cálculo e fundamentação legal para os indeferimentos realizados pela fiscalização:

Ainda, o relatório não trouxe as demonstrações dos cálculos efetuados pela Fiscalização, indispensáveis para o contribuinte identificar os créditos indeferidos, contrariando as disposições do art. 9º. do Decreto 70.235/2002. Preferiu termos genéricos, limitando-se a citar tipos de despesas gastas no processo produtivo.

O relatório não especifica a fundamentação legal para denegar total ou parcialmente o direito a créditos, tampouco onde foi reduzida a base de crédito. Limita-se a apresentar totalizador de valores glosados, contrariando as disposições do art. 142 do CTN, o que determina o direito da manutenção do crédito, conforme art. 165, II, do CODEX.

No entanto, tal informação não procede. Consta no Relatório Fiscal a fundamentação legal para todos os créditos indeferidos pela fiscalização, bem como a consolidação dos cálculos nas tabelas do Relatório Fiscal.

DO MÉRITO

Por meio de recurso voluntário, a manifestante 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. Por fim, vem pleitear basicamente o reconhecido integralmente o saldo declarado não ressarcível e sua correção monetária.

No âmbito administrativo, é essencial que o recorrente apresente seus argumentos e pedidos de forma clara e fundamentada, para que o órgão julgador possa avaliar a questão com base em elementos concretos e objetivos. Como não foram especificados pelo recorrente, passa-se à análise dos créditos não homologados pela fiscalização, respeitando o que já foi submetido à apreciação em primeira instância:

1. Exclusão da base de cálculo (repasse a associados)
2. Créditos presumidos sobre a aquisição de bovinos;
3. Créditos de 100% das aquisições de bovino de pessoa jurídica e utilização integral dos créditos
4. Créditos ordinários considerados como insumo
5. Correção do crédito tributário

Os demais temas não foram questionados em sede de impugnação, estando preclusos nessa fase processual. De modo, que se tomam as matérias como definitivas na esfera administrativa, dada a não formação da lide.

1. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO (REPASSE A ASSOCIADOS)

Esse ponto, trata das exclusões da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, referente as **glosas para os valores repassados aos associados**, 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**.

Diante disso, entendo que a interpretação adotada pela fiscalização foi acertada. Portanto, **voto por não reverter as glosas realizadas na base de cálculo, nesse caso**.

2. CRÉDITOS PRESUMIDOS SOBRE A AQUISIÇÃO DE BOVINOS;

No período de referência, 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 sobre os percentuais (60%, 50% 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 10.925, de 23 de julho de 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.

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, mercadoria essa que deverá estar classificada no capítulo 2 ou 3 da TIPI. Porém, 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, o sujeito passivo em questão de forma alguma poderia ter apurado os 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), aplicando uma alíquota de 60% sobre o valor das aquisições mencionadas no caput do artigo 8º, muito menos poderia ter aplicado uma alíquota de 100% como o fez em algumas ocasiões.

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. CRÉDITOS DE 100% DAS AQUISIÇÕES DE BOVINO DE PESSOA JURÍDICA E UTILIZAÇÃO INTEGRAL DOS CRÉDITOS

Nesse ponto, a recorrente alega que a alíquota reduzida (60%), aplicada para o crédito presumido nas aquisições de bovino, somente se aplicaria quando adquiridos de Pessoas Físicas. Solicita a Cooperfrigu a restauração do direito de se creditar de 100% da alíquota correspondente às compras de bovinos feitas de pessoas jurídicas, seja como crédito presumido ou ordinário, resultante dos insumos adquiridos para a industrialização. Argumenta que os percentuais reduzidos pela alteração da Lei 11.051/2004, art. 9, aplicam-se apenas às compras realizadas de pessoas físicas.

Passamos a esclarecer a situação.

A partir de 01 de abril de 2005, passou a vigorar as alterações promovidas pelo art. 9º da Lei 11.051/2004, em relação ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.924/2004. Neste ponto, assim esclareceu muito bem a fiscalização:

O art. 9º da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004 e da IN 660 de 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.

Como a recorrente não apurou saldo a pagar das contribuições a partir de 1º de abril de 2005, os créditos presumidos referente a todas as operações no mercado interno foram glosadas.

No entanto, a cooperativa pleiteia o reestabelecimento de parte dos referidos créditos, pois alega que a restrição trazida pelo artigo 9º contemplava apenas as aquisições realizadas de pessoas física, e não de pessoas jurídicas, a partir de uma leitura literal do artigo 9º, o qual transcrevo a seguir:

Art. 9º O direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, 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, **recebidos de cooperado, fica limitado para as operações de mercado interno**, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. *(grifo não original)*

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se também ao crédito presumido de que trata o art. 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

No entanto, não concordo com a interpretação utilizada pela cooperativa, nesse caso. O art. 9º da Lei 11.051 faz menção expressa ao crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925, que permite o crédito de insumos adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física (caput) ou de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária (§ 1º, III - introduzido pela Lei nº 11.051/2004). Passo a transcrever o trecho da lei:

No caso em concreto, seria o crédito presumido referente ao insumo: boi vivo, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física (caput) ou de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária (§ 1º, III - introduzido pela Lei nº 11.051/2004):

"Art. 29. Os arts. 1º , 8º , 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

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

.....

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

Portanto, para o período analisado (3º trimestre de 2006), de uma leitura conjunta dos dois artigos, o termo “cooperado” referido no artigo 9º diz respeito aos cooperados PF ou PJ de que trata o art. 8º da Lei 10.925. Assim, entendo que decidiu corretamente a fiscalização ao glosar a totalidade dos créditos.

Portanto, **não merece reforma este ponto.**

4. CRÉDITOS ORDINÁRIOS CONSIDERADOS COMO INSUMO

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.

Com relação ao conceito de insumos no caso das contribuições, foi modificado e consolidado especialmente após o julgamento do Recurso Especial no. 1.246.317-MG (2011/0066819-3) do STJ, com repercussão geral, 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.

Extraíndo-se do Relatório Fiscal seguem alguns dos itens que foram glosados por não serem considerados insumos:

“São elas: alimentos em geral - supermercados (cerveja, refrigerante, café, maionese, repolho, tomate, etc); material de construção (cimento, ferragem, argamassa, material elétrico, tinta); material de escritório (computadores, cartuchos de tinta para impressora); **roupas** (camisas, calças, moletons, uniformes); móveis (mesa, abajur, aparador, mesa espelhada, puff, poltrona de couro, cadeira, mesa projeto - conforme NF nº 016322, no valor de R\$ 41.000,00, do estabelecimento comercial Itapoã Decorações Ltda, CNPJ:02.292.019/0001-84); dentre inúmeras outras”

Apesar da evolução na interpretação do conceito de insumo, entendo que muitos dos itens mencionados ainda não se enquadram como insumo para fins de creditamento das contribuições para o PIS e a COFINS, especialmente porque não foram acompanhados de demonstrativos e provas suficientes que confirmassem sua essencialidade e relevância no processo produtivo do contribuinte. Faço uma ressalva apenas para o item relacionado a **roupas**.

O parecer da COSIT nº 5, deixa claro que nem todo o gasto com pessoal pode ser considerado insumo, porém faz uma consideração em relação à vestimenta quando for usada como equipamento de proteção individual (EPI):

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 roupas, que possam ser enquadradas como equipamento de proteção individual (EPI), por exigência legal, podem ser considerados créditos de insumos, desde que comprovado.

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.

Assim, considerando o novo conceito de insumo e baseado no parecer da COSIT nº 5, **voto por reverter a glosa para os gastos com insumo de roupas utilizadas como EPI.**

5. 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 consequente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do

direito pleiteado, exsurtoindo 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, consequentemente, 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, a PER/DCOMP, objeto deste processo, foi transmitida pela recorrente em 29/06/2011, o despacho decisório data de 31/10/2012. Por sua vez, a ciência do julgamento da Manifestação de Inconformidade se deu em 14/01/2019. O Recurso Voluntário em face do Acórdão foi interposto em 13/02/2019, há 5 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.

Diante disso, **não devem ser conhecidos** dos argumentos relacionados a ofensas a princípios constitucionais. Da parte conhecida, voto no sentido de **rejeitar** a preliminar e, no mérito, **dar provimento parcial** ao Recurso Voluntário:

- a) Quanto aos créditos presumidos, aplicando a **alíquota de 60%**, para as aquisições de **gado vivo/em pé** do período;
- b) Quanto aos créditos ordinários de insumos de **roupas** enquadrados como EPI
- 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

ACÓRDÃO 3002-003.172 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10746.902880/2011-51

Catarina Marques Morais de Lima

DOCUMENTO VALIDADO