



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

**CARF**

<b>Processo nº</b>	10820.001249/2008-06
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-006.996 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	22 de outubro de 2019
<b>Recorrente</b>	LATICÍNIOS ZACARIAS LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de resarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

A pessoa jurídica sujeita à cobrança não-cumulativa que auíira receitas submetidas a diversas fontes (vinculadas a operações de mercado interno; mercado interno não tributadas - isenção, alíquota zero e não-incidência - e exportação), no caso de custos, despesas e encargos vinculados a todas as espécies de receitas, calculará os créditos correspondentes a cada espécie de receita pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional, a seu critério. No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o relator, conselheiro João Paulo Mendes Neto, que propunha a conversão em diligência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente).

## Relatório

Transcrevo o relatório da decisão recorrida posta que fiel aos acontecimentos dos autos:

*Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMP transmitido pela contribuinte em 01/02/2008 (depois retificado em 13/09/2008), através do qual pretendeu ressarcimento de valores credores de COFINS não cumulativa vinculados à receita do mercado interno relativos ao 4º trimestre de 2007. Houve transmissão de DCOMPs.*

*A repartição fiscalizadora efetuou auditoria e produziu Parecer SAORT, tendo sido emitido Despacho Decisório em 31/08/2011. Nesse deferiu-se parcialmente o pedido de ressarcimento relativo à COFINS não-cumulativa vinculada à receita de mercado interno (4º trimestre de 2007), homologando-se declarações de compensação até o limite do crédito disponível (débitos relacionados na fl. 2051). Houve cobrança dos débitos não compensados.*

*Do Parecer e do Despacho Decisório a contribuinte tomou ciência em 08/09/2011 (Comunicação/AR nas fls. 207 e 208) e, não se conformando, apresentou, através de procurador, manifestação de inconformidade onde argumentou (de forma resumida):*

***Aquisição de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições***

*• a autoridade fiscalizadora constatou que a empresa adquiriu e revendeu mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições (sujeitas à alíquota zero). Excluiu, então, da base de cálculo dos créditos os valores das receitas de vendas daquelas mercadorias, cujas aquisições não se sujeitaram ao pagamento das contribuições. Mas as mercadorias adquiridas com alíquota zero não foram computadas na base de cálculo do crédito. Não caberia, portanto, nenhuma exclusão por parte do agente fiscalizador.*

***Crédito presumido da agroindústria***

- a autoridade fiscalizadora alega que o crédito presumido não pode ser apropriado proporcionalmente às receitas de exportação. Disse que partir de agosto de 2004 esse crédito só pode ser utilizado para compensação das contribuições (PIS/COFINS) e que deveria ser informado integralmente na coluna de créditos vinculados ao mercado interno. Mas não há fundamento legal na legislação de regência do PIS/COFINS que impeça a apropriação do crédito presumido das atividades agroindustriais proporcionalmente à receita de exportação.
- a autoridade fiscalizadora alega, ainda, que o crédito presumido das agroindústrias apurado após agosto de 2004, não pode ser utilizado para fins de ressarcimento ou compensação com outros tributos administrados pela RFB. No entender do agente fiscalizador, somente são passíveis de ressarcimento os créditos previstos nas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. Como o crédito presumido agroindústria está previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não existe previsão para o ressarcimento do mesmo.

#### ***Utilização do crédito presumido***

- com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, a empresa, ao adquirir leite in natura dos produtores rurais, calculou o crédito presumido sobre estas aquisições. Considerando que a maioria das receitas de vendas é tributada à alíquota zero, esses créditos não são totalmente utilizados, o que acaba por gerar um saldo credor em conta gráfica;
- o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2005, não só não impede o creditamento, mas textualmente garante a manutenção de crédito presumido sobre as aquisições de pessoas físicas quando as vendas forem efetuadas à alíquota zero;
- a autoridade fiscalizadora entendeu que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, previa o crédito apenas para dedução de débitos próprios de PIS/COFINS devidos em cada período de apuração, e que, portanto, não haveria previsão legal para o ressarcimento do crédito presumido;
- a limitação do crédito presumido imposta pelo art. 9º da Lei nº 11.051, de 2004, aplica-se somente aos bens recebidos de cooperados. Mas as operações da empresa (aquisição de leite in natura) são advindas de produtores e o restante são de produtores não associados. Daí a razão do acúmulo de créditos de PIS/COFINS. Assim, não há se falar em limitação de crédito presumido sobre as aquisições de leite in natura de pessoas físicas não associadas à empresa. A porcentagem de aquisição advindas dos cooperados não é suficiente para saldar o débito do imposto gerado em cada período. Portanto, todo o crédito presumido que sobra em conta gráfica é de terceiros não associados, razão pela qual dever ser mantido integralmente o direito ao crédito presumido sobre a aquisição de leite in natura de pessoas físicas não associadas.

#### ***Rateio proporcional das receitas de vendas tributadas e não tributadas no mercado interno***

- a empresa identificou todos os insumos e despesas de produção que são vinculados diretamente à receita não tributada no mercado interno (como é o caso das embalagens do leite UHT), os tendo apropriado diretamente na coluna Não Tributadas no Mercado Interno. O mesmo foi feito com os custos e despesas vinculados à receita tributada;
- como existem custos e despesas de uso comum (por exemplo, energia elétrica), esses foram rateados proporcionalmente à receita bruta auferida. Ocorre que a autoridade fiscalizadora, após fazer os ajustes na base de cálculo do PIS/COFINS, utilizou o critério de rateio para todos os custos e despesas, sem considerar os valores que foram apropriados diretamente na coluna específica, distorcendo assim o valor do crédito a ser resarcido;
- nas memórias de cálculo apresentadas para a autoridade fiscalizadora, foi demonstrado detalhadamente os critérios de rateio ou de apropriação direta de cada tipo de insumo. Portanto, o entendimento utilizado pelo Fisco além de não refletir a realidade, também contraria as orientações específicas para o preenchimento do DACON, razão pela qual não merece prosperar o critério de rateio utilizado pela autoridade fiscalizadora. Requerimentos
  - a empresa requer:
    - a) o recebimento e processamento de sua manifestação de inconformidade, bem como dos documentos que a acompanham;
    - b) que seja dado provimento a sua manifestação de inconformidade para o fim de, reformando-se o Despacho Decisório:
      1. declarar o direito da empresa de ser restituída de créditos de COFINS não-cumulativos, visto que o crédito está tácita e definitivamente homologado;
      2. sejam homologados os dados inseridos pela empresa e apurados em DACONs que comprovam o direito ao crédito;
      3. seja reconhecido o direito creditório em favor da empresa;
      4. sejam declaradas homologadas as compensações realizadas em decorrência dos créditos mencionados;
      5. seja, no caso do não reconhecimento do direito creditório, designada perícia em diligência ao estabelecimento da empresa, para a verificação in loco dos documentos e dos processos de industrialização.

A repartição preparadora remeteu o processo para julgamento.

A ementa da decisão da DRJ ficou assim definida:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007*

***REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.***

*No âmbito específico dos pedidos de ressarcimento/compensação, é ônus da contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório pleiteado. PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser indeferido, por prescindível, o pedido de diligência/perícia posto na peça contestatória.*

***ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA***

*Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS. Regra geral, as decisões administrativas têm eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissivo legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.*

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***

*Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. FORMA DE UTILIZAÇÃO. O crédito presumido estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não-cumulativa. Em sede de Recurso Voluntário, sustentou a Recorrente:*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. A pessoa jurídica sujeita à cobrança não-cumulativa que aufira receitas submetidas a diversas fontes (vinculadas a operações de mercado interno; mercado interno não tributadas - isenção, alíquota zero e não-incidência - e exportação), no caso de custos, despesas e encargos vinculados a todas as espécies de receitas, calculará os créditos correspondentes a cada espécie de receita pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional, a seu critério. No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Em sede de Recurso Voluntário, sustenta a recorrente os pedidos para ver declarado o direito de restituição dos créditos da COFINS não cumulativos; sejam homologados

os dados inseridos pela Recorrente e apurados nos DACON's, bem como das compensações realizadas em decorrência destes créditos, tudo com base nas fundamentações que seguem:

- a) Divergências nos cálculos apurados pela autoridade fiscalizadora/
- b) A utilização de crédito presumido
- c) O rateio proporcional das receitas de vendas tributadas e não tributadas no mercado interno

Em último caso, não sendo reconhecido o direito creditório, seja designada perícia em diligência ao estabelecimento da Recorrente.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro João Paulo Mendes Neto, Relator.

### **Da admissibilidade**

Estão presentes e devidamente cumpridos os requisitos de admissibilidade, especialmente a tempestividade, o que impõe o conhecimento do Recurso Voluntário

### **Do Mérito**

#### **Da Inexistência de homologação tácita**

Argui a Recorrente que a PER/DCOMP em tela teria sido tacitamente homologada em virtude do transcurso do quinquênio legal, o que imporia o reconhecimento do direito creditório pela Administração.

Ocorre que, conforme aduzido pela RFB à fl. 243, no interregno entre 01/02/2008, data da transmissão da PER/DOMP, 13/09/2008 da PER/DOMP retificadora e 08/09/2011, data da ciência pelo contribuinte do Parecer SAORT e do Despacho Decisório, não transcorreu o prazo a que alude a compensação tácita, razão pela qual o pedido é infundado.

#### **Da restrição de utilização do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei n. 10.925.**

Aduz a RFB a impossibilidade de compensação do crédito presumido que dispõe o art. 8º da Lei n. 10.295/04, sendo aplicável a dedução tão apenas para desconto no valor devido das contribuições.

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04,*

03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013 (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

É o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que o crédito presumido previsto no dispositivo supracitado não pode ser objeto de compensação ou resarcimento que versa a Lei 10.833/03 e a Lei 11.116:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2010PIS.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.**

**IMPOSSIBILIDADE.** O valor do crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 somente pode ser utilizado para desconto do valor devido das contribuições, não podendo ser objeto de compensação ou de resarcimento de que trata a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

No mesmo sentido temos o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em diversos precedentes, acerca da legalidade da IN 660/2006 e da validade do ADI SRF nº15/2005 (REsp 1118011/SC2 , Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 31.8.2010; e REsp nº 1.240.954/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe: 21/6/2011).

Destarte, o crédito presumido a que se refere o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 apenas pode ser usado para fins de dedução da COFINS e da Contribuição para o PIS apuradas conforme o regime da não-cumulatividade, não podendo ser objeto de compensação ou resarcimento com outros tributos, razão pela qual a decisão recorrida deverá ser mantida.

### **Da divergência quanto ao critério de rateio proporcional adotado**

Alega o Recorrente que identificou todos os insumos e despesas de produção no mercado interno e apropriou diretamente na coluna “Não Tributadas no Mercado Interno” e, igualmente, nos custos e despesas da “Receita Tributada” e tendo diversos custos e despesas de uso em comum, estes foram rateados proporcionalmente a receita bruta auferida, conforme

dispõe a DACON, e as colunas em relação a Receita Tributada e Não Tributada no Mercado Interno.

Segundo a Recorrente, a Autoridade Fiscalizadora, ao adotar o critério de rateio, utilizou-se do critério de rateio para todos os custos e despesas, desconsiderando valores apropriados diretamente em coluna específica, o que causou distorção no valor do crédito a ser resarcido.

Ainda que não subsista a possibilidade de compensação, há razoável dúvida em relação à aplicação do critério de rateio dos custos e despesas, que contrasta com o entendimento da Autoridade Fiscalizadora, o que impõe a conversão do julgamento em diligência, especificamente sobre os documentos a que faz referência a Recorrente, para apurar eventual diferença que implique reconhecimento de direito creditório.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e converter o presente julgamento em diligência para que seja realizada perícia para aferição dos custos e despesas em relação ao rateio proporcional adotado pelo contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

João Paulo Mendes Neto

## Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Redator designado.

1. Inobstante o elevado senso de Justiça do Conselheiro Relator, dele ouso divergir, em primeiro vez que o critério de rateio entre receitas cumulativas e não cumulativas do PIS e da COFINS é ou proporcional ou de apropriação direta, não sendo permitido o uso de ambos os métodos no curso de um ano calendário, *ex vi* artigo 3º § 9º da Lei 10.833/03:

Art. 3º (...) § 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

2. Ademais, como bem ressalta a DRJ:

“No caso da COFINS não-cumulativa, o regramento da questão foi estabelecido pelo § 8º, incisos I e II, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (observar, também, os §§ 7º e 9º). Esses parágrafos foram disciplinados pelo art. 21 da IN SRF nº 404, de 2004”.

“Pertinente apontar-se, também, que a RFB, por meio do Ajuda do programa Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon Mensal-Semestral 2.6), definiu que o método de rateio seria idêntico ao estabelecido para as pessoas jurídicas que auferissem receitas sujeitas às incidências não-cumulativa e cumulativa de PIS/COFINS. O método de determinação dos créditos deveria ser informado na Ficha 1

– Dados Iniciais da Dacon, conforme as seguintes instruções copiadas do Ajuda do programa: (...)"

Ademais, nas instruções de preenchimento da Ficha 06A do DACON, o Ajuda oferece mais explicações sobre os métodos de determinação dos créditos, inclusive apresentado alguns exemplos (a título ilustrativo, deve-se observar que através da IN RFB nº 1.441, de 2014, o DACON foi extinto relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014. No entanto, permaneceu obrigatória a entrega do DACON para fatos geradores ocorridos até 31/12/2013).

Em conformidade com a IN SRF nº 404, de 2004 (art. 21, § 2º, inciso II), aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, sendo consideradas, portanto, as receitas de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. Deve-se observar, também, que a legislação aplicável determina, na hipótese de que a contribuinte auflira receitas de exportação e de outras fontes, que seja feito um rateio proporcional com o objetivo de definir os créditos relacionados a uma e outra origem.

Consoante a planilha de fl. 162, o agente fiscal apontou precisamente os percentuais estabelecidos para as receitas tributadas no mercado interno e para as receitas sujeitas à alíquota zero, tendo como fundamento informações/documentos apresentados pela contribuinte, em especial memórias de cálculo (planilhas Excel) onde restaram demonstradas as fórmulas utilizadas no cálculo e os critérios de rateio e apropriação de créditos vinculados à receita tributada e não tributada no mercado interno. A contribuinte, por sua vez, nada trouxe de novo aos autos que comprovasse, de forma clara e objetiva, os argumentos propostos. Tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, no mais das vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que dêem respaldo a tais registros. Em regra, cumpre ao contribuinte vincular registros contábeis a documentos fiscais, estabelecendo com clareza a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito contestar, de forma simplista e genérica, as conclusões a que chegou o Fisco, após análise de documentação apresentada/coletada. Atente-se que a atividade de provar não se limita a simplesmente juntar documentos/relações/planilhas aos autos; nos casos em que se tem inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar registros e documentos de forma individualizada.

Ademais, a autoridade fiscal constatou, em consonância com os DACONs transmitidos pela contribuinte, que para o período objeto da verificação inexistiam créditos básicos vinculados a receitas obtidas no mercado externo, tendo confirmado a apuração de créditos básicos decorrentes de aquisições no mercado interno e vinculados a receitas obtidas no mercado interno, tributadas e não tributadas, e de créditos presumidos relacionados às atividades agroindustriais. Portanto, não poderia ela afirmar que o crédito presumido não pode ser apropriado proporcionalmente às receitas de exportação (não consta tal assentamento no Parecer que produziu)".

3. Pelo exposto, admito o recurso voluntário, porquanto tempestivo, conheço e a ele nego provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

