



**Ministério da Economia**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



**Processo nº** 10840.720789/2009-27  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-010.455 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de abril de 2023  
**Recorrente** COOPERATIVA AGRÍCOLA MISTA DO VALE DO MOGI GUAÇU  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 09/08/2004 a 30/06/2005

NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DECISÃO DEVIDAMENTE MOTIVADA.

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

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

Período de apuração: 09/08/2004 a 30/06/2005

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL. RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, veio confirmar a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do seu regimento interno, tem aplicação obrigatória

AQUISIÇÃO DE BENS ATIVÁVEIS, PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO. CRÉDITO. PROPORÇÃO DA DEPRECIACÃO. UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO.

Itens ativáveis e suas partes e peças de reposição somente poderão gerar crédito se utilizados na produção, conforme previsão legal do inciso VI, Art. 3.º, das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e jurisprudência deste Conselho.

BENS E SERVIÇOS. AQUISIÇÃO. NÃO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Como regra geral, é vedado o desconto de crédito calculado sobre bens e serviços não sujeito ao pagamento da contribuinte, sob qualquer uma de suas formas: não incidência, alíquota 0 (zero), isenção, suspensão ou exclusão da base de cálculo.

Contudo, há duas exceções: 1ª. no caso especial de aquisição de bens ou serviços com isenção da contribuição, terá direito a crédito apenas quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços com saída tributada pelas contribuições; 2ª. aquisição de bens com crédito presumido.

#### FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Há previsão legal para a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições sociais em relação aos gastos com frete de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Essas despesas integram o conceito de insumo empregado na produção de bens destinados à venda e se referem à operação de venda de mercadorias. Geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições sociais.

#### CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova inicial é do contribuinte ao solicitar o crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer da parte do Recurso Voluntário atinente ao auto de infração e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reverter a glosa de créditos decorrentes da aquisição de serviços de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria cooperativa, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento ao recurso. O conselheiro Márcio Robson Costa acompanhou o relator pelas conclusões. Inicialmente, o relator propôs o reconhecimento da nulidade da decisão da DRJ por ausência de apreciação dos argumentos de defesa acerca das glosas de créditos, sendo acompanhado pela conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, proposta essa rejeitada pelos demais conselheiros.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa,

Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado(a)), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## Relatório

O presente processo administrativo fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário de fls. 542, apresentado em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/RJ de fls. 220, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade de fls. 272, apresentada em resposta à intimação do Despacho Decisório de fls. 145.

Por bem descrever os fatos, trâmite e matérias dos autos, transcreve-se o mesmo relatório apresentado na decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de pedido de ressarcimento nº 31755.20791.121207.1..11-3321 de saldo credor de COFINS não-cumulativo Exportação, do período de 09/08/2004 a 30/06/2005, no valor de R\$ 5.793.648,49. Foram transmitidas DCOMPS relacionadas ao crédito a partir de 03/04/2008.

A Informação Fiscal (fls. 105/136) e o Despacho Decisório (fl. 145) indeferiram o Pedido de Ressarcimento, e não homologaram as declarações de compensação de fls. 10/100 e 140/143 sob os seguintes fundamentos:

A interessada é constituída na forma de sociedade cooperativa de produção agropecuária e no ano calendário de 2004, também exerceu atividade agroindustrial. Sujeita-se a partir de 01/08/2004, a incidência não cumulativa das contribuições. O método de determinação dos créditos adotado pela contribuinte foi o da incidência não cumulativa sobre receita parcial e/ou receita de exportação com base na proporção da receita bruta auferida.

Em função das verificações fiscais efetuadas no período em análise, constatamos que a empresa produziu e comercializou, no mercado interno, produtos agropecuários (aves vivas e ovos comerciais), bem como industrializou e comercializou, no mercado interno e externo (vendas para exportação), os produtos: carne e miudezas comestíveis, derivados de aves (galos e galinhas).

Todas as receitas auferidas pela contribuinte no período fiscalizado estavam sujeitas apuração da COFINS na forma não-cumulativa.

Tendo em vista que a fiscalizada auferiu, no período analisado, receitas decorrentes de vendas no mercado interno e vendas para o mercado externo (exportação), os valores dos custos, despesas e encargos, foram apurados proporcionalmente aos valores das receitas auferidas.

Na apuração dos referidos créditos, a fiscalização observou o conceito de insumos utilizados no processo produtivo da empresa, conforme o disposto no artigo 3º da Lei no. 10.637/2002 e nos incisos I a IV, parágrafos 1º ao 4º do artigo 23 da Instrução Normativa SRF 635 de 2006 que dispõe sobre a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, cumulativas e não-cumulativas, devidas pelas sociedades cooperativas.

Foram efetuadas as seguintes glosas:

1- Insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

A interessada incluiu na base de cálculo do crédito do COFINS os valores das aquisições de insumos não sujeitos ao pagamento da contribuição (alíquota reduzida a zero, que foram glosados pela fiscalização.

Enquadramento Legal: art. 42 MP nº 2.158-35, art. 3º §2º, II, da Lei nº 10.833/2002, art. 23, §3º, II da IN SRF 635/2006.

2 – Mercadorias adquiridas não sujeitas ao pagamento da contribuição.

A fiscalizada adquiriu e revendeu mercadorias não sujeitas ao pagamento da contribuição (sujeitas à alíquota zero), entre elas, vacina para medicina veterinária do código 3002.30 da TIPI. A fiscalização excluiu da base de cálculo do crédito da contribuição, os valores das receitas de vendas das citadas mercadorias cujas aquisições não se sujeitaram ao pagamento da COFINS.

Enquadramento Legal: art. 1º da Lei nº 10.935/2004, art. 3º §2º, II, da Lei nº 10.637/2002.

3 – Aquisição de serviços de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria cooperativa O Fisco apurou que a cooperativa adicionou indevidamente na base de cálculo do crédito da COFINS não-cumulativa, os valores das aquisições de fretes decorrentes de transferência de produtos acabados (aves abatidas) entre os estabelecimentos da própria cooperativa. Nos termos do Inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2002 e Inciso II, item d) da IN SRF nº 635/2006, somente pode ser descontado crédito da contribuição para a COFINS não-cumulativo, das aquisições de fretes incorridos sobre a venda de produtos. Cita as Soluções de Divergência COSIT nº 11/2007 e 12/2008.

4- Crédito presumido da agroindústria Verificando os valores apurados pela contribuinte constantes no DACON constata-se que, no cálculo do crédito presumido agroindústria, a cooperativa efetuou o rateio deste crédito para o Mercado Interno e Mercado Externo para apurar o crédito que poderia utilizar para ressarcimento ou compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Porém, segundo a legislação da referida contribuição, os créditos relativos agroindústria, a partir do período de apuração de agosto de 2004, só podem ser utilizados para abater os débitos da própria contribuição, devendo ser somados aos créditos relativos ao mercado interno, pois não são passíveis de compensação ou ressarcimento.

A compensação ou ressarcimento só podem ser efetuados quanto aos créditos apurados no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, por força do disposto no parágrafo 1º e seu inciso II e § 2º do artigo 5º da referida Lei. Porém, os incisos 10 e 11 do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, que tratavam do crédito presumido da agroindústria, foram revogados pelo Inciso I alínea "a" do artigo 16 da Lei nº 10.925/2004. A nova sistemática de apuração do crédito presumido da agroindústria foi estabelecida pelo artigo 8º da referida Lei nº 10.925/2004, a partir de agosto de 2004. Assim sendo, o referido crédito, que não consta mais da Lei nº 10.637/2002, não é passível de compensação ou ressarcimento, a partir do referido período de apuração. Com a utilização deste procedimento a contribuinte, também, agiu em desacordo com o disposto no artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006 e § 4º do artigo 38 da IN SRF nº 635/2006.

10.925/2004, a partir de agosto de 2004. Assim sendo, o referido crédito, que não consta mais da Lei nº 10.637/2002, não é passível de compensação ou ressarcimento, a partir do referido período de apuração. Com a utilização deste procedimento a contribuinte, também, agiu em desacordo com o disposto no artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006 e § 4º do artigo 38 da IN SRF nº 635/2006.

Constatou-se, também, que a cooperativa incluiu na base de cálculo do crédito presumido da agroindústria, os valores dos insumos agropecuários aplicados na produção e venda de animais vivos (aves vivas). Porém, cumprindo o disposto no Inciso 1 alínea "a" do artigo 5º da IN SRF 660/2006 a fiscalização considerou apenas os valores dos insumos agropecuários aplicados na fabricação de produtos da agroindústria, calculados pela proporcionalidade entre as receitas de vendas de produtos da agroindústria e a soma das receitas de vendas de produtos agropecuários e da agroindústria, cujos insumos comuns foram utilizados no processo produtivo.

Os créditos relativos às aquisições efetuadas de pessoas físicas ou jurídicas, relativamente aos insumos agropecuários utilizados na fabricação de produtos da agroindústria, não são passíveis de ressarcimento ou compensação a partir do período de apuração de agosto de 2004, em função do disposto no item III do parágrafo 1º do artigo

8º da Lei 10.925/2004, § 4º do artigo 38 da IN SRF 635/2006 e Inciso II, § 3º do artigo 8º da IN SRF nº 660/2006.

A partir de 1º de abril de 2005, o crédito presumido decorrente da agroindústria deverá ser ajustado para atender a determinação exarada no artigo 9º da Lei nº 11.051/2004.

Na apuração efetuada pelo Fisco, o crédito presumido da agroindústria foi totalmente computado na coluna Mercado Interno, por não ser passível de compensação ou ressarcimento.

5. Apuração incorreta das despesas de depreciação de máquinas e equipamentos.

A contribuinte apurou incorretamente e apropriou-se do crédito da COFINS relativo à depreciação de máquinas e equipamentos não utilizados na produção de bens e serviços destinados a venda, conforme consta do DACON entregue pela empresa via internet.

6 Apuração incorreta do crédito presumido relativo aos estoques de abertura.

Após a análise dos referidos documentos, constatamos que foram computados no estoque de abertura itens que não são considerados insumos pela legislação da COFINS e que, portanto, não são passíveis de desconto de crédito das contribuições.

Na apuração fiscal do valor do crédito presumido da COFINS sobre o estoque de abertura, utilizamos o critério de rateio com base na receita para determinar o valor dos créditos vinculados às vendas no mercado interno e no mercado externo.

Tendo em vista os fatos relatados, esta fiscalização efetuou os devidos ajustes e recalculou os valores dos créditos presumidos da COFINS devidos sobre os estoques de abertura em 31/07/2004, resultando no crédito da contribuição no valor total de R\$ 165.674,64, a ser descontado em 12 parcelas de R\$ 13.806,22.

7. Apuração incorreta do crédito sobre devolução de vendas A cooperativa calculou créditos sobre devoluções de venda e rateou os valores, proporcionalmente às vendas, para o mercado interno e externo. Ocorre que, analisando os valores das devoluções de vendas registradas nos livros de apuração de IPI, o Fisco constatou que não houve registro de devolução de vendas efetuadas para exportação.

Assim, os valores dos créditos sobre as referidas devoluções de vendas, escriturados nos balancetes mensais apresentados pela contribuinte, foram computados como crédito decorrente das operações efetuadas no mercado interno.

Quanto à apuração da contribuição devida foi apurado o que se segue:

1 – Quanto a apuração dos valores dos débitos A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas sociedades cooperativas, serão calculadas com base no seu faturamento mensal. O faturamento corresponde à receita bruta mensal da sociedade cooperativa, entendendo-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela sociedade cooperativa, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Cita a SC 108/2002 e alguns acórdãos de DRJ e CARF.

2- Quanto aos valores das exclusões e deduções da base de cálculo das cooperativas de produção agropecuária 2.1 – Custo das mercadorias e bens vendidos aos associados (cooperados)

A cooperativa excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS/COFINS não - cumulativo, os valores relativos aos custos de aquisição e produção das mercadorias e produtos (vacinas e medicamentos para animais, pintos de um dia, ração, etc.) vendidos aos associados. Porém, a legislação aplicável permite excluir da base de cálculo da contribuição, apenas os valores das vendas das referidas mercadorias e produtos aos associados (inciso II do artigo 15 da MP nº 2.158 e Inciso II do artigo 11 da IN SRF nº 635/2006) e não os custos.

Vejamos, a seguir, algumas considerações sobre as atividades desenvolvidas pelos cooperados e pela cooperativa, bem como os produtos agropecuários produzidos pelos cooperados e os produtos agroindustriais fabricados pela cooperativa.

#### Das Atividades e produtos dos cooperados:

Conforme os documentos, demonstrativos e informações fornecidas pela cooperativa, incumbe aos cooperados a atividade de produção (criação) e a venda/fornecimento de aves vivas destinadas ao abate pela cooperativa (processo agroindustrial). Assim, fica constatado que o produto agropecuário produzido pelo cooperado e vendido/fornecido para a cooperativa é a ave viva pronta para o abate.

#### b) Das Atividades e produtos da cooperativa:

##### b.1) Da Unidade Incubatório:

Nesta unidade, a cooperativa incumbe-se da aquisição, produção e a venda de mercadorias e produtos (pintos de um dia, ovos férteis, gás, energia elétrica, mão de obra, etc.) aos associados (cooperados). Portanto, tanto os custos de aquisição e produção, quanto os custos de comercialização desta unidade, foram agregados aos valores das vendas dos referidos insumos (mercadorias e produtos) aos associados (cooperados). A receita relativa aos valores destas vendas foi deduzida, pela cooperativa, da base de cálculo do débito da contribuição para o PIS/COFINS incidência não-cumulativa, conforme o disposto no inciso II do artigo 15 da MP nº 2.158 e Inciso II do artigo da IN SRF nº 635/2006.

Conseqüentemente, os custos de aquisição, produção e comercialização integrados ao valor das vendas efetuadas aos associados e excluídos da base de cálculo do débito do PIS/COFINS não-cumulativos, não poderão ser novamente utilizados para dedução da base de cálculo do débito da contribuição, por configurar indevida duplicidade na utilização dos mesmos custos, tanto na exclusão da receita de vendas aos associados (cooperados) quanto na dedução dos custos de produção agregados aos produtos agropecuários (aves vivas prontas para o abate) dos associados (cooperados) e, também, pelo fato de não se tratar de custos agregados ao produto agropecuário dos associados entregue à cooperativa para comercialização (artigo 17 da Lei 10.684/2003, reproduzido pelo inciso V e § 8º do artigo 11 da IN SRF nº 635/2006) e, sim de operação de venda de mercadorias/produtos adquiridos e produzidos pela cooperativa aos associados (cooperados).

##### b.2) Da Unidade Fábrica II (Fábrica de Ração):

Na presente unidade, a cooperativa encarrega-se da aquisição, produção e a venda de mercadorias e produtos (milho, sorgo, farelo de soja, produtos intermediários, material de embalagem, ração) aos associados (cooperados). Dessa forma, tanto os custos de aquisição e produção, quanto os custos de comercialização referente à unidade, foram agregados aos valores das vendas dos referidos insumos (mercadorias e produtos) aos associados (cooperados). A receita relativa aos valores destas vendas foi deduzida, pela cooperativa, da base de cálculo do débito da contribuição para o PIS/COFINS incidência não-cumulativa, segundo o disciplinado no inciso II do artigo 15 da MP nº 2.158 e Inciso II do artigo da IN SRF 635/2006.

Conseqüentemente, os custos de aquisição, produção e comercialização integrados ao valor das vendas efetuadas aos associados e excluídos da base de cálculo do débito do PIS/COFINS não-cumulativos, não poderão ser novamente utilizados para dedução da base de cálculo do débito da contribuição, por configurar indevida duplicidade na utilização dos mesmos custos, tanto na exclusão das receita de vendas aos associados (cooperados)

quanto na dedução dos custos de produção agregados aos produtos agropecuários (aves vivas prontas para o abate) dos associados (cooperados) e, também, pelo fato de não se tratar de custos agregados ao produto agropecuário dos associados entregue à cooperativa para comercialização (artigo 17 da Lei 10.684/2003, reproduzido pelo inciso V e § 8º do artigo 11 da IN SRF nº 635/2006) e, sim de operação de venda de mercadorias/produtos adquiridos e produzidos pela cooperativa aos associados (cooperados).

Cabe frisar que, no período analisado, a cooperativa realizou operações de venda de mercadorias/produtos/serviços aos seus associados (cooperados) e, que o valor dos

custos agregados aos produtos agropecuários dos associados (cooperados), integraram o valor das vendas de bens e mercadorias excluídas da base de cálculo do débito da contribuição para o PIS/COFINS incidência não-cumulativa (Inciso II do artigo 15 da MP no 2.158/35 e Inciso II do Artigo 11 da IN SRF no 635/2006).

2.2 – Custo dos produtos industrializados vendidos a terceiros A cooperativa excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS/COFINS não cumulativos, os valores relativos aos custos agregados aos produtos industrializados pela cooperativa (custo dos produtos fabricados pela cooperativa) e vendidos a terceiros. Porém, a legislação aplicável permite excluir da base de cálculo da contribuição, apenas os valores dos custos agregados aos produtos agropecuários dos cooperados (custo dos produtos agropecuários dos cooperados) entregues à cooperativa para comercialização.

Da Atividade e Produto da Cooperativa na Unidade Abatedouro:

Nesta unidade, a cooperativa desenvolve atividades agroindustriais de abate e processamento de carne e miudezas comestíveis, derivados de aves (galos e galinhas).

No desenvolvimento do processo agroindustrial, a cooperativa compra/recebe de seus cooperados, a matéria prima (aves vivas prontas para abate), adquirindo, também, insumos de terceiros que serão utilizados no processo de industrialização (tais como: produtos intermediários, materiais de embalagem, frete de insumos, energia elétrica, mão de obra, etc.) e despesas de comercialização dos referidos produtos industrializados. Observa-se que na unidade agroindustrial analisada, todos os custos de produção (desde o valor da aquisição de aves vivas que são os produtos agropecuários prontos e acabados fornecidos pelos cooperados),

são custos que serão agregados aos produtos agroindustriais (carne e miudezas comestíveis, derivados de aves) no processo industrial da cooperativa. Dessa forma, em conformidade com o disposto no artigo 17 da Lei 10.684/2003 e Inciso V e § 8º do artigo 11 da IN SRF nº 635/2006, os custos dos produtos agroindustriais produzidos na Unidade Abatedouro, por serem custos exclusivamente agregados aos produtos agroindustriais da cooperativa (custo cooperativa), não poderão ser deduzidos da base de cálculo do débito da contribuição para o PIS/COFINS incidência não-cumulativa.

Ressaltamos que, no período analisado, a cooperativa não realizou nenhuma operação de venda de produtos agropecuários entregues por seus associados (cooperados), não se tratando, portanto, de custos agregados ao produto agropecuário dos associados (cooperados) entregue à cooperativa para comercialização (artigo 17 da Lei 10.684/2003, reproduzido pelo inciso V e § 8º do artigo 11 da IN SRF nº 635/2006) e sim de operação de venda a terceiros de produtos da agroindústria fabricados pela cooperativa.

Frisamos, também, que a cooperativa calculou sobre o valor de aquisição dos referidos custos de produção, o crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004. O valor do crédito presumido utilizado pela cooperativa foi analisado, pelo Fisco, no item "5.1.4 — Crédito presumido da agroindústria" desta informação fiscal.

A fiscalização excluiu da base de cálculo do PIS/COFINS incidência não-cumulativa, relativamente as Unidades Incubatório e Fábrica II (Fábrica de Ração), apenas a receita de vendas de mercadorias e produtos vendidos aos associados (demonstrativo de fls.

340). Por outro lado, os Custos da Unidade Abatedouro, haja vista se tratar, exclusivamente, de custos agregados aos produtos agroindustriais (carne e miudezas comestíveis, derivados de aves) fabricados pela cooperativa, não serão deduzidos da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS não-cumulativos.

2.3 – Exclusão dos Valores Repassados aos associados A cooperativa excluiu da base de cálculo do débito da contribuição, sob o título de valores repassados aos associados, os valores relativos às aquisições/recebimentos de aves vivas prontas para o abate de associados para serem utilizadas como insumo (matéria prima) na industrialização de produtos agroindustriais.

A fiscalização constatou que os valores pagos aos associados resultaram da diferença a maior entre:

- a) os valores das aquisições/recebimentos de aves vivas a serem utilizadas como insumo (matéria prima) na industrialização de produtos agroindústrias;
- b) acrescidos dos valores reembolsados aos associados decorrentes dos custos de produção de aves;
- c) deduzidos os valores a receber das vendas/fornecimentos de insumos da cooperativa para os associados.

Conclui-se que a cooperativa excluiu, indevidamente, da base de cálculo do débito da contribuição, sob o título de valores repassados aos associados, os valores relativos aos insumos (matéria prima) utilizados na industrialização de produtos agroindustriais, pois, não houve, no período analisado, qualquer comercialização, pela cooperativa, de produtos agropecuários (aves vivas prontas para o abate) entregues pelo associado. O que ocorreu, na realidade, foram pagamentos efetuados, pela cooperativa aos associados, em razão de aquisições/recebimentos de insumos industriais utilizados na fabricação de produtos agroindustriais vendidos a terceiros.

Assim sendo, o Fisco não considerou, na determinação da base de cálculo do débito da contribuição, a exclusão dos valores pagos/repassados aos associados, efetuada indevidamente pela cooperativa, decorrentes de suposta comercialização de produtos agropecuários (aves vivas prontas para o abate) por eles entregues.

2.4 – Dedução das Sobras Líquidas Foi efetuada a dedução das Sobras Líquidas da base de cálculo do débito da contribuição, apuradas na Demonstração do Resultado constante dos balancetes mensais fornecidos pela cooperativa, segundo o disposto no artigo 1º da Lei nº 10.676/2003 e artigo 11 da IN SRF no 635/2004.

3. Quanto a apuração dos valores do saldo credor 3.1 — Saldo credor decorrente de vendas para o mercado externo (Exportação)

O valor do saldo credor decorrente do crédito de insumos aplicados em produtos exportados foi ajustado, pelo Fisco, em razão das incorreções constatadas na determinação dos créditos e débitos.

3.2 — Saldo credor resultante de vendas para o mercado interno (produtos e mercadorias sujeitos ao pagamento da contribuição)

Em razão dos ajustes efetuados pela fiscalização, o valor do saldo credor resultante do crédito de insumos aplicados em produtos sujeitos ao pagamento da COFINS vendidos no mercado interno, foi alterado pelo Fisco.

3.3 — Saldo credor resultante de vendas para o mercado interno (produtos e mercadorias não sujeitos ao pagamento da contribuição)

A Cooperativa considerou na determinação do valor das vendas não sujeitas ao pagamento da contribuição (no caso, vendas com alíquotas reduzidas a zero), o valor total de suas receitas auferidas nas vendas para o mercado interno de produtos e mercadorias que se encontravam sujeitos (tributadas) e não sujeitos (alíquota zero) ao pagamento da contribuição para a COFINS.

Ocorre que, nos termos do artigo 16 e 17 da Medida Provisória nº 206, de 06 de agosto de 2004, convertida na Lei nº 11.033/2004 (artigo 17), somente as vendas efetuadas sem o pagamento da contribuição (suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência), não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações e poderão ser objeto de compensação ou ressarcimento, conforme dispõe o artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. Porém, a cooperativa, inadvertidamente, considerou para determinação dos valores ressarcíveis relativos às vendas não sujeitas ao pagamento da contribuição (no caso, alíquota zero), o valor da base de cálculo da contribuição que, segundo a cooperativa, reduziu-se a zero após as exclusões permitidas pela legislação.

Como a base de cálculo da contribuição para a COFINS foi reduzida a zero, não havendo receita a ser tributada, a cooperativa concluiu, erroneamente, que todas as vendas de produtos, mercadorias e serviços teriam sido efetuadas sem o pagamento da contribuição. No entanto, tal entendimento contraria o conteúdo das informações inseridas no demonstrativo de "APURAÇÃO DOS DEBITOS DE PIS E COFINS", elaborado pela própria contribuinte, destinado a determinar os valores componentes da base de cálculo mensal da contribuição, anexado às folhas 179/190.

Ressaltamos que a cooperativa solicitou, neste processo, o valor do saldo credor acumulado do período de agosto/2004 a junho/2005. Em razão deste fato, o valor do saldo credor e/ou o valor da glosa eventualmente apurado pela fiscalização, no presente processo, também foi acumulado de agosto/2004 a junho/2005.

A interessada foi cientificada do indeferimento do Pedido de Ressarcimento em 13/10/2010 (fl. 153) e apresentou manifestação de inconformidade (fls.

154/176) em 05/11/2010 alegando em síntese:

A fiscalização apurou saldos devedores não declarados em DCTF e não recolhidos e lavrou auto de infração aplicando juros e multa de 75% sobre saldos devedores apurados.

O processo trata de pedido de ressarcimento de créditos de COFINS não cumulativo, do 2º trimestre de 2005. Considerando que a ciência ocorreu em outubro de 2010, o período de apuração já estaria abrangido pelo prazo decadencial.

Considerando que entre a data do protocolo do pedido de ressarcimento e a ciência da decisão, passou-se mais de 5 anos, o lançamento está tacitamente homologado.

Aquisição de Insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições Quanto ao mérito, argúi primeiramente que a glosa dos créditos referentes a aquisições de óleo diesel, óleo BFP e sobre GLP não podem prosperar porquanto, tal crédito está previsto no art. 3º das Leis no 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e tais bens estão sujeitos ao regime monofásico de incidência das contribuições. Cita Solução de Consulta da RFB Nº 51/2005.

Aquisição de Mercadorias para Revenda não Sujeitas ao Pagamento das contribuições Em relação às mercadorias adquiridas sem a incidência das contribuições, que foram excluídas pela fiscalização da base de cálculo do crédito, alega que já havia efetuado tal exclusão quando apresentou os valores à Receita. Conclui que “não tem lógica excluir da base de cálculo dos créditos o valor da receita de vendas dessas mercadorias, se a impugnante tivesse incluído tais mercadorias na base de cálculo dos créditos. Assim, o que deveria ser excluído seria o valor das aquisições e não o valor das vendas conforme alega ter feito o agente fiscalizador.”

Aquisição de Serviços de Frete de Produtos Acabados Entre Estabelecimentos da Própria Cooperativa No que tange à glosa dos créditos relativos ao frete decorrente de transferência de produtos entre as filiais, argumenta que não restam dúvidas que os gastos com transporte, seja o óleo diesel, pneus e peças utilizados nos veículos próprios ou os fretes contratados de terceiros, são bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo.

Alega que tais gastos tratam-se de insumos, cujo aproveitamento está previsto nos arts. 3ºs das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, pois em nenhum momento a lei restringe a utilização desses créditos a ação do insumo exercida diretamente sobre o produto fabricado ou que seja agregado a ele fisicamente.

Crédito Presumido da Agroindústria Alega que não há fundamento legal na legislação de regência do PIS e COFINS, que impeça essa apropriação do crédito presumido das atividades agroindustriais proporcionalmente a Receita de exportação. Acrescentando que tem direito ao ressarcimento do crédito presumido da agroindústria.

Dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado Quanto aos créditos referentes aos encargos de depreciação, alega que a legislação de regência não restringe

o seu aproveitamento aos bens utilizados diretamente na produção ou que exerçam atividade direta sobre o produto em fabricação.

Do crédito presumido sobre os Estoques de Abertura

No tocante ao estoque de abertura, argúi que a glosa realizada pela fiscalização sobre o valor da mão-de-obra que estaria incluso no valor dos produtos acabados não tem previsão legal.

Dos Custos das Mercadorias e Bens Vendidos aos Associados Não há razão legal para fundamentar o entendimento de que todos os custos do incubatório e da fábrica de ração são referentes às vendas para associados pois, nessas unidades, também são produzidos insumos enviados aos cooperados sob regime de integração, onde não ocorre a venda, portanto, essa parcela do custo seria considerada custo agregado aos produtos dos associados.

Ademais, a lei não exige que haja industrialização dos produtos adquiridos de associados de cooperativa para que haja a exclusão do valor, pago para o associado pelo seu produto das bases de cálculo da COFINS.

Custos dos Produtos Industrializados Vendidos a Terceiros De acordo com o art. 17 da Lei 10.684/2003 e art. 11 da IN 635/2006 os custos de produção agregados na elaboração dos produtos agropecuários entregues pelos cooperados à cooperativa, podem ser deduzidos da base de cálculo da COFINS.

Exclusão dos valores repassados para o associado Tributou-se todas as operações de prestação de serviços de fretes independentemente de terem sido prestadas por associado ou terceiro. A fiscalização não exclui o ato cooperado por entender que a exclusão somente foi prevista pela Lei nº 11.196/2005.

Cita o art. 79 da Lei nº 5.764/71 e decisão do STJ entendendo pela não incidência de COFINS sobre o ato cooperativo.

Alega ainda que as Leis citadas na Decisão não podem legislar sobre o ato cooperativo já que tal assunto somente pode ser tratado por lei complementar.

Dos créditos apurados proporcionalmente a receita não tributada Quanto à afirmação da fiscalização de que a impugnante teria considerado indevidamente como não sujeitos a tributação todas as receitas, quando somente as vendas efetuadas sem o pagamento da contribuição (por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência) não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações e poderão ser objeto de compensação e ressarcimento, alega que, como se trata de cooperativa, os atos cooperativos foram considerados como uma não-incidência e, em virtude disso, todo o crédito estava vinculado à receita não tributada.

Alega ainda que identificou insumos e despesas de produção que são vinculados diretamente a receita não tributada no mercado interno, como é o caso das embalagens do leite UHT e apropriou diretamente na coluna Não Tributadas no Mercado Interno. O mesmo foi feito com os custos e despesas vinculados a Receita Tributada. Como existem custos e despesas de uso em comum, por exemplo, a energia elétrica, esses foram rateados proporcionalmente a receita bruta auferida.

Encerra a manifestação requerendo perícia ao estabelecimento da impugnante para verificação in loco dos documentos e dos processos de industrialização.

O julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 12.000.298 da 16ª Turma da DRJ/RJ1 de 23/10/2013 (fls. 220/226) para que, com base na escrituração contábil/fiscal e documentação comprobatória, a unidade de origem apresente os seguintes esclarecimentos e documentação:

Em relação ao item aquisição de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições, a fiscalização deverá esclarecer se foi excluído o valor de aquisição ou de venda das mercadorias adquiridas para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições e se a interessada incluiu o valor de aquisição nos cálculos.

Em relação ao rateio dos custos comuns, a fiscalização deverá informar se havia despesas, custos ou encargos que não estivessem submetidas ao rateio, por não serem comuns.

Em relação ao item custo dos produtos industrializados vendidos a terceiros e repasse aos associados, a fiscalização deverá informar se correspondem aos itens Despesa de Custeio Abatedouro e Despesa de Vendas Abatedouro constante nas planilhas de fls. 179, 183 e 187. Caso negativo, discriminar os valores glosados de cada item, mensalmente.

Em atendimento a diligência foi lavrado o Termo de Constatação (fls.

261/269 no qual apurou-se que:

Em relação ao item aquisição de mercadorias para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições, a fiscalização não excluiu da base de cálculo da COFINS os valores das aquisições de mercadorias sujeitas à alíquota zero, visto que a impugnante não os computou na base de cálculo das contribuições. A receita foi excluída apenas para fins de determinação do percentual para o rateio do crédito.

Em relação ao rateio dos custos comuns, a fiscalização esclarece que a interessada e a fiscalização efetuaram o rateio de todos os créditos com base no rateio proporcional, uma vez que a interessada não manteve controle de estoques integrado à sua contabilidade. Intimada a apresentar a documentação que comprove os valores do crédito vinculados diretamente a cada tipo de receita a própria interessada alega que se utilizou do método de rateio para todos os créditos, não tendo como apresentar a documentação solicitada.

Em relação ao item custo dos produtos industrializados vendidos a terceiros e repasse aos associados, a fiscalização respondeu que:

“Diante das considerações e cumprindo os mandamentos legais mencionados nos itens “5.2.1.1 e 5.2.1.2” acima, a fiscalização excluiu da base de cálculo do PIS/COFINS incidência não cumulativa, relativamente às Unidades Incubatório e Fábrica II (Fábrica de Ração), apenas a receita de vendas de mercadorias e produtos vendidos aos associados (.....). Por outro lado, os Custos da Unidade Abatedouro, haja vista se tratar, exclusivamente, de custos agregados aos produtos agroindustriais (carne e miudezas comestíveis, derivados de aves)

fabricados pela cooperativa, não serão deduzidos da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS incidência não-cumulativa.” (grifamos)

2.2 “Portanto, tendo em vista que a cooperativa não realizou nenhuma operação de comercialização de produtos entregues pelos associados, em atendimento aos referidos comandos legais, o Fisco não considerou, na determinação da base de cálculo do débito da contribuição, a exclusão dos valores pagos/repassados aos associados efetuada, indevidamente, pela cooperativa, decorrentes de suposta comercialização de produtos agropecuários (aves vivas prontas para o abate) por eles entregues.”

Analisando-se os motivos de fato e de direito acima expostos, é de se concluir que somente os custos da Unidade Produtiva “ABATEDOURO” não foram excluídos da base de cálculo na apuração da contribuição para o COFINS incidência não-cumulativa, haja vista não se tratar de custos agregados ao produto agropecuário dos associados (cooperados) entregue à cooperativa para comercialização (artigo 17 da Lei 10.684/2003, reproduzido pelo inciso V e § 8º do artigo 11 da IN SRF nº 635/2006) e sim de operação de venda a terceiros de produtos da agroindústria fabricados pela cooperativa (vide item “5.2.1” a “5.2.1.3”) da informação fiscal integrante deste processo.

Os valores totais dos custos da unidade “ABATEDOURO” não excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS, encontram-se discriminados no demonstrativo de base de cálculo do PIS e da COFINS elaborado pela própria cooperativa, inseridos no item “EXCLUSÕES”, Linhas:

3.1.3.1 e 3.1.4.1 (dos processos mencionados).

Caso o órgão julgador, contrariamente ao entendimento da fiscalização, entender que os referidos custos devam ser excluídos da base de cálculo da COFINS, há de observar o fato de que, grande parte dos insumos (as matérias-primas)

que compõem o custo da referida unidade produtiva “BEBEDOURO” é constituída pelos valores das aquisições de aves-vivas dos cooperados, sendo que sobre os citados insumos (matérias-primas de origem animal) foram calculados e utilizados para dedução dos valores devidos das contribuições, tanto pela reclamante quanto pela fiscalização, o crédito presumido relativos aos insumos de origem animal, previsto na legislação citada no item “5.1.4 – Crédito presumido da agroindústria:” da “Informação Fiscal” parte integrante do processo aqui discutido, cujos valores mensais dos referidos insumos (matérias-primas de origem animal) que devem ser deduzidos dos totais de custos de produção da unidade “BEBEDOURO”, estão discriminados na “Relação de Notas Fiscais de aquisição de Insumos - Crédito Presumido de Aquisições da Agroindústria” constante nas planilhas de cálculo anexadas aos autos do processo sob análise.

A interessada foi cientificada do Termo de Constatação e foi concedido novo prazo para manifestação. Foi apresentada manifestação complementar (fls. 272/273)

alegando que:

- a 4ª Turma da DRJ/RPO por meio do Acórdão 14-35.009, processo 15956.000316/2010-60 julgou improcedente o entendimento da fiscalização de que os custos de produção da unidade produtiva abatedouro não devem ser excluídos da base de cálculos, uma vez que ao industrializar os produtos entregues pelos cooperados (aves vivas) deixariam de se caracterizar como produtos dos associados e passariam a ser produtos da cooperativas.

- o agente fiscalizador conclui ainda que se o órgão julgador entender que os referidos custos devam ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, há de observar o fato de que, foram apropriados créditos presumidos sobre as aquisições de aves vivas devendo ser excluído do valor do custo de produção da unidade “abatedouro”.

- não concordamos com essa posição, visto que, não há qualquer fundamentação legal para desconsiderar dos custos de produção o valor das aves vivas.

Entendemos que pode ser deduzido do custo o valor do crédito presumido apropriado sobre essas aquisições, tendo em vista que a apropriação do crédito diminui o custo de produção.

É o relatório.”

A ementa da decisão de primeira instância foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 09/08/2004 a 30/06/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERICIA

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

MATÉRIA JÁ APRECIADA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO DIVERSO.

Incabível nova apreciação de matéria já analisada em processo administrativo diverso, relativo aos mesmos fatos, ao mesmo período de apuração e ao mesmo tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 09/08/2004 a 30/06/2005

**DCOMP. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.**

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

Ocorrendo a ciência do Despacho decisório, dentro do prazo de 5 anos contado da entrega da DCOMP não resta configurada a homologação tácita da declaração.

**PER. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.**

O instituto da homologação tácita somente é aplicável às Declarações de Compensação.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

Os autos digitais foram distribuídos e pautados nos moldes do regimento interno deste Conselho.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os precedentes, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste processo administrativo fiscal e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros Titulares, conforme portaria de recondução e regimento interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria de competência desta 3.ª Seção de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido parcialmente, em razão da presença de determinadas alegações que são atinentes somente ao processo n.º 15956.000316/2010-60, que tratou de cobrança de débitos, consubstanciadas em Auto de Infração.

Todas as matérias e alegações relativas à cobrança de débitos e de base de cálculo, não poderão ser conhecidas no presente processo, visto que este trata somente de crédito.

**- DA PRELIMINAR DE NULIDADE;**

Inicialmente, ao tratar do pedido de nulidade da decisão de primeira instância, propus à turma julgadora o seguinte encaminhamento:

“Ao analisar os autos, é possível chegar à conclusão de que a decisão de primeira instância deixou de analisar a matéria relativa ao crédito de pis e cofins não-cumulativos.

Em que pese terem registrado que a matéria já havia sido julgada em outros processos que contemplam os mesmos tributos e períodos, a manifestação foi conhecida, o que implica na obrigatoriedade do julgamento de todas as matérias e alegações, em respeito ao devido processo legal, consubstanciado no Art. 31 do Decreto 70.235/72 e Art. 2.º da Lei 9.784/99, reproduzidos a seguir:

“Decreto 70.235/72

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

Lei 9.784/99

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;”

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.”

Não houve julgamento das matérias de forma expressa, conforme pode ser observado nos seguintes trechos transcritos da decisão recorrida:

“Contudo, neste processo, não serão julgadas as glosas efetuadas pela fiscalização, já que houve julgamento, por meio dos acórdãos abaixo relacionados, que apurou os seguintes saldos de crédito de não cumulatividade relativo a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência:

| PROCESSO - COFINS    | ACORDÃO   | PERÍODO           | SD. CRED MI (vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência) |
|----------------------|-----------|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 10840.720783/2009-50 | 12-67.388 | 3º TRIMESTRE 2004 | 1.105,20                                                                                             |
| 10840.720784/2009-02 | 12-67.383 | 4º TRIMESTRE 2004 | 3.621,09                                                                                             |
| 10840.720785/2009-49 | 12-67.382 | 1º TRIMESTRE 2005 | 60.304,24                                                                                            |
| 10840.720786/2009-93 | 12-67.381 | 2º TRIMESTRE 2005 | 77.643,00                                                                                            |
| TOTAL                |           |                   | 142.673,53                                                                                           |

Assim, considerando que as glosas de crédito de não cumulatividade já foram julgadas em relação às mesmas contribuições e mesmo período, não cabe nova apreciação da matéria pela DRJ, adotando-se neste processo de ressarcimento a decisão proferida nos processos de ressarcimento de crédito de exportação acima relacionados.

Foram juntadas cópias dos acórdãos e planilhas de apuração nas quais está demonstrado o saldo de crédito de não cumulatividade relativo a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, referente ao período de 09 de agosto de 2004 até 30/06/2005 (fls. 317/474).

Em relação às infrações relativas aos débitos das contribuições, aquelas referentes ao período de agosto a dezembro de 2004, foram julgadas pelos processos acima citados.

Já as infrações relativas ao período de janeiro a junho de 2005, estas são derivadas de ação fiscal que culminou com a lavratura de auto de infração de PIS e COFINS, relativo ao período de 01/2005 a 12/2005, cientificado a interessada em 14/06/2010, formalizado no processo nº 15956.000316/2010-60.”

Se a intenção da nobre turma julgadora de primeira instância foi reconhecer a desnecessidade de existência do presente processo, em razão de julgamento das mesmas matérias, tributos, períodos e mesma fiscalização em outros processos, deveria não ter conhecido a Manifestação de Inconformidade.

É inválida a decisão que deixa de enfrentar e decidir causa de pedir ou alegação suscitada pela defesa que seja indispensável a sua solução, por ofensa ao aspecto substancial da garantia do contraditório, ao duplo grau de jurisdição e à exigência de motivação das decisões. Assim, restou configurada a existência de uma decisão *citra petita*.

Diante do exposto, vota-se para que seja DADO PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, com fundamento no Art. 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142 e 145 do Código Tributário Nacional e Regimento Interno deste Conselho, por não haverem medidas sanatórias, para que a decisão de primeira instância seja anulada e que nova seja proferida, com a expressa e devida análise de todas as matérias e alegações constantes na Manifestação de Inconformidade.”

Apesar de concordar com a alegação de nulidade da decisão recorrida, reitei vencido pela maioria e, conforme determina o regimento interno deste conselho e o manual dos conselheiros, uma vez vencido no julgamento das preliminares, o conselheiro relator deve apresentar o voto no mérito.

Assim procedi.

No entanto, antes de tratar do mérito, é necessário registrar no voto as razões pelas quais a maioria da turma julgadora entendeu que a alegação preliminar de nulidade da decisão recorrida não mereceu provimento.

A maioria do colegiado entende que houve o expresse enfrentamento aos argumentos de defesa apresentados pela Recorrente em sede de Impugnação. A indicação dos processos conexos e juntada dos acórdãos que julgaram as mesmas matérias, tributos e períodos serviram de supedâneo para a decisão exarada no Acórdão recorrido.

Houve a análise do tema e decorrente posicionamento da DRJ quanto a não caber nova apreciação de matéria já julgada em processo administrativo distinto. As decisões foram adotadas ao presente processo. Destaque ao seguinte trecho do Acórdão recorrido:

“(…) Contudo, neste processo, não serão julgadas as glosas efetuadas pela fiscalização, já que houve julgamento, por meio dos acórdãos abaixo relacionados, que apurou os seguintes saldos de crédito de não cumulatividade relativo a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência:

Assim, considerando que as glosas de crédito de não cumulatividade já foram julgadas em relação às mesmas contribuições e mesmo período, não cabe nova apreciação da matéria pela DRJ, adotando-se neste processo de ressarcimento a decisão proferida nos processos de ressarcimento de crédito de exportação acima relacionados.

Foram juntadas cópias dos acórdãos e planilhas de apuração nas quais está demonstrado o saldo de crédito de não cumulatividade relativo a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência, referente ao período de 09 de agosto de 2004 até 30/06/2005 (fls. 317/474). (g.n.)

Em relação às infrações relativas aos débitos das contribuições, aquelas referentes ao período de agosto a dezembro de 2004, foram julgadas pelos processos acima citados.”

Nesse contexto, não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa:

(i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

Por fim, a matéria foi rediscutida, analisada e julgada em sua integralidade no presente julgamento.

### **- DO MÉRITO;**

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

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições

realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

**“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”**

**“O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.”**

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispêndios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

**“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:**

"EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no Art. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do Art. 543-C do CPC/1973 (Arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: **(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."**

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

**"(...).Essencialidade** -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;**Relevância** -considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)." (negrito pelo autor do presente artigo)

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos

precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

**O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juízes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.**

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

### **- HOMOLOGAÇÃO TÁCITA;**

Por ser matéria de ordem pública, uma vez que possui estreita relação com a matéria da decadência e fundamentos legais em comum, como o Art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/96, a matéria da homologação tácita deve ser conhecida.

O contribuinte alegou que ocorreu a homologação tácita, uma vez que transcorridos mais de 5 anos do fato gerador até o despacho decisório, contudo, esta forma de contagem não equivale à forma de contagem reiteradamente utilizada no processo administrativo fiscal, conforme pode ser observado nos seguintes precedentes, a título de exemplo: Acórdão n.º 3201-006.665, 3201-007.429, 3201-007.431, 3201-009.597, 3201-009.598.

Em razão do presente processo tratar de crédito e não de lançamento de ofício consubstanciado em auto de infração, a contagem do prazo de 5 anos somente se inicia do pedido administrativo e não do fato gerador.

Deve ser negado provimento ao pedido.

**- DISPÊNDIOS REALIZADOS NAS ATIVIDADES ADMINISTRATIVAS, COMERCIAIS;**

Os dispêndios realizados nas atividades administrativas e comerciais são comuns à toda e qualquer atividade econômica e, portanto, não possuem nenhuma singularidade com a atividade econômica da empresa.

Conforme exposto no livro “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos<sup>1</sup>”, ainda que o presente caso não trate de aquisições de “insumos pandêmicos”, ficou evidente que os dispêndios administrativos e comerciais não devem gerar o crédito de Pis e Cofins não-cumulativos:

“Tais dispêndios são comuns a toda e qualquer empresa e não são considerados insumos, justamente por não possuírem relação com a singularidade da atividade econômica da empresa.

Esta diferenciação, sobre o que é realmente um insumo que possui relação com a singularidade da atividade econômica da empresa e o que é um dispêndio relacionado às atividades administrativas possui muitos precedentes no CARF e, de certa forma, é uma razão que é utilizada até hoje para separar os insumos que realmente possam ser enquadrados no conceito médio, daqueles dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa.

Para exemplificar, podemos citar o mesmo Acórdão n.º 9303008.257 da CSRF da 3.ª Turma do CARF, nos seguintes trechos selecionados e reproduzidos a seguir:

“PIS E COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM SERVIÇOS DE SEGUROS, VIGILÂNCIA E TELEFONIA. IMPOSSIBILIDADE.

No que tange a manutenção de créditos referente as despesas com serviços de seguros, vigilância e telefonia, não estão relacionados de forma direta à atividade de prestação de serviços da Contribuinte, e não se incluem no conceito de insumos para direito ao desconto de créditos do PIS e da COFINS.”

Nas Turmas ordinárias podemos citar o Acórdão n.º 3201-004.298, relatado pelo nobre colega e ex-conselheiro, Marcelo Giovani Vieira, que, ao votar por negar o aproveitamento de crédito sobre os dispêndios com “call center”, fez os seguintes apontamentos:

“Exemplificativamente, **nenhum gasto com marketing, contabilidade, sistemas, pesquisa de viabilidade, qualificação, gastos ativáveis, nenhum desses é permitido para empresas comerciais, e portanto, não o será também para empresas industriais e de serviços**, no que se refere ao inciso II do Art. 3.º da Lei, isto é, sob o conceito de insumos. Por outro lado, despesas com manutenção de equipamentos de produção, despesas ambientais e semelhantes, que são necessários, em ambiente de

---

<sup>1</sup> Lima, Pedro Rinaldi de Oliveira. BB Editora. 2021. 1.ª Edição. “Aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos sobre os dispêndios realizados nas aquisições de insumos pandêmicos”.

produção ou prestação de serviços, para o alcance do produto acabado em estoque, ou para conclusão do serviço, geram direito a crédito.”

O conceito de essencialidade e relevância é um conceito complexo que pode ser aplicado por meio de um entendimento macro da decisão do STJ e dos precedentes do CARF. A decisão do STJ explica, por exemplo, que o dispêndio accidental não é o dispêndio essencial. Parece óbvio e realmente possui uma lógica simples, mas dada a complexidade da questão como um todo, o tema ganha relevância, na medida em que é preciso entender as nuances do aproveitamento de crédito das contribuições dentro desse conceito médio.

Por dispêndio accidental, entende-se que é um dispêndio que não possui relação com a singularidade da atividade da empresa, pois é um dispêndio não essencial e oblíquo à atividade econômica da empresa.

Os dispêndios administrativos que são comuns a toda e qualquer empresa, para exemplificar, em geral são aqueles dispêndios com publicidade, telefonia, internet, mão de obra, limpeza do escritório, despesas comerciais, comissões de vendas e taxas municipais.

As empresas que apuram o IRPJ no lucro real, em sua maioria, são empresas de tamanho médio ou grande (conforme parâmetros das juntas comerciais, Sebrae e Receita Federal) e irão, muito provavelmente, possuir um ou mais escritórios, locais que abrigam os funcionários que colaboram para a administração e gestão geral da empresa.”

Em recurso o contribuinte se limitou a reforçar a manifestação de inconformidade e não juntou aos autos elementos que pudessem comprovar a singularidade, a relevância e a essencialidade da utilização de tais dispêndios nas atividades da empresa.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

Portanto, tais glosas devem ser mantidas.

#### **- AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES;**

Conforme determinação do inciso I, §3.º, do Art. 1.º da legislação correlata, os bens sujeitos à alíquota zero ou não sujeitos ao pagamento das contribuições, estão fora do âmbito de incidência de toda a sistemática, inclusive das possibilidades de aproveitamento de créditos:

“Art. 1.º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;”

O dispêndio com o insumo em si, que tenha alíquota zero ou não esteja sujeito ao recolhimento das contribuições, não deve gerar o crédito, porque, apesar de serem essenciais e relevantes à atividade econômica do contribuinte, estão fora do campo de incidência da sistemática não cumulativa.

O relator do Acórdão proferido no âmbito da delegacia regional de julgamento, acertadamente, também apontou como fundamento o Art. 3.º, §2.º, II das Leis 10.637/02 e 10.833/03<sup>2</sup>:

“71. A quinta glosa (itens 1.2 do TVF) alcançou o crédito sobre aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições (itens 1.2 e 1.3 do Anexo I), como nos casos de antibiótico (não-incidência) e de cana-de-açúcar (suspensão), por força do art. 3.º, §2º, II, das Leis nº 10.367/2002 e 10.833/20032, que veda o creditamento sobre itens adquiridos não submetidos ao pagamento das contribuições.”

Logo, este tópico não merece provimento.

#### **- AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES;**

A fiscalização não excluiu da base de cálculo do PIS/COFINS os valores das aquisições de mercadorias sujeitas à alíquota zero, visto que a impugnante não os computou na base de cálculo das contribuições.

A receita foi excluída apenas para fins de determinação do percentual para o rateio do crédito.

Assim, considerando que não foi excluído da base de cálculo o valor das aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições para revenda, já que este não foi computado pelo contribuinte, não há qualquer ajuste a ser efetuado neste item.

Quanto à desconsideração da receita para fins de rateio, considerando que as mercadorias adquiridas não estão sujeitas a contribuição, portanto, não geram crédito, e a revenda também não está sujeita a contribuição não há que se considerar tal receita para fins de rateio, uma vez que não há crédito vinculado a tais operações.

Deve ser negado provimento.

#### **- AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PRÓPRIA COOPERATIVA;**

<sup>2</sup> Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:  
Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

§ 2o Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

A alegação do contribuinte a respeito dos créditos tomados sobre os custos com Fretes entre Estabelecimentos merece provimento, nos mesmos moldes consubstanciados nos Acórdãos CARF n.º 3302-002.974 e 9303-006.218.

A importância, essencialidade e pertinência dos fretes entre estabelecimentos para a atividade e produção do contribuinte é cristalina, uma vez que possui uma estrutura logística sem a qual não poderia sequer finalizar seu ciclo de produção sem os fretes entre estabelecimentos.

Dentro desta linha de raciocínio, é importante registrar que há precedente nesta Turma de julgamento, exposto a seguir:

"CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS.

As despesas com fretes para transporte interno de produtos em elaboração e, ou produtos acabados, de forma análoga aos fretes entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (CARF –Processo nº 13116.000753/2009-14, Acórdão: 3201-002.638, Relator: Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão de 29/03/2017)."

Deve ser dado provimento nesta matéria.

#### **- CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA;**

Correto o julgamento de primeira instância do processo conexo que tratou do mesmo crédito, processo n.º 10840.720786/2009-93, Acórdão n.º 12-67.381:

“Quanto ao crédito presumido da agroindústria, a fiscalização informa que não podem ser objeto de ressarcimento ou compensação, apenas podendo ser utilizados para dedução.

A partir da instituição do regime não cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS, as pessoas jurídicas sujeitas a essa sistemática passaram a ter o direito a constituir créditos que, em regra, serão utilizados na dedução dos débitos das mesmas contribuições.

Há casos de saldo credor decorrente de operações não tributadas, então, diante da impossibilidade de dedução, uma vez que operações não tributadas não gerarão contribuições, a legislação permitiu o ressarcimento ou a compensação.

Contudo, a possibilidade de compensação ou ressarcimento é situação excepcional, que somente ocorre se houver previsão legal.

No caso do crédito presumido da agroindústria o art. 8º da Lei 10.925/2008 prevê apenas a possibilidade de dedução da contribuição para o PIS e COFINS, conforme se verifica da transcrição do artigo abaixo:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos

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

A IN 660/2006 regulamentou a questão do crédito presumido e em seu art.

8º, §3º vedou a utilização deste para fins de compensação ou ressarcimento, conforme abaixo transcrito.

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento. (negrito)

Portanto, o crédito presumido não pode ser objeto de ressarcimento ou compensação, sendo possível apenas ser utilizado na dedução da contribuição devida.

No mesmo sentido os art. 1º e 2º do ADI nº 15/2005:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 3º e art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 6º, § 2º, e art.

51, §§ 3º e 4º, Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, arts. 8º e 15, e da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, art. 16, e o que consta do processo nº 10168.004233/2005-45, declara:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

A Lei 12.431/2011, conversão da Medida Provisória 517/2010, de 30/12/2010 estabeleceu nova regra a ser observada em relação à utilização do crédito presumido vinculado à receita de exportação, ao acrescentar o artigo 56-A à Lei 12.350/2010, conforme abaixo transcrito:

Art. 10. A Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, passa vigorar acrescida dos seguintes arts. 56-A e 56-B:

"Art. 56-A. O saldo de créditos presumidos apurados a partir do ano-calendário de 2006 na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, existentes na data de publicação desta Lei, poderá:

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria;

II - ser ressarcido em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos de que trata o caput somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2006 a 2008, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação desta Lei;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2009 e no período compreendido entre janeiro de 2010 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2012.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos créditos presumidos que tenham sido apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003."

Inicialmente cabe destacar que alteração legislativa contemplou apenas o crédito presumido vinculado à receita de exportação.

Como se observa, trata-se de regra nova que cria uma possibilidade de aproveitamento dos referidos créditos até então inexistente. Tanto é assim que trata do saldo de créditos presumidos apurados a partir de 2006, existentes na data de publicação da Lei, ou seja, o saldo de crédito acumulado em razão da limitação legal até então vigente, que impossibilitava a sua utilização na forma de compensação com outros tributos ou ressarcimento. . No presente caso, os créditos em análise se referem a contribuição apurada no períodos de 2005, portanto, sem previsão legal para ressarcimento.

No presente processo, além do direito não socorrer o pleito do contribuinte, pois até 2005 (período de apuração da contribuição em questão) não havia previsão legal para ressarcimento, o contribuinte recorreu de forma genérica e suas alegações estão desacompanhadas de provas.

Portanto, deve ser negado provimento ao tópico em questão.

#### **- ATIVO IMOBILIZADO;**

O inciso VI, do Art. 3.º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 determina de forma expressa que o crédito sobre o ativo imobilizado somente é permitido nas aquisição de máquinas e equipamentos utilizados na produção, conforme reproduzido a seguir:

“Art. 3º

Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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).”

Como apontado pela fiscalização e não demonstrado o contrário, por parte do contribuinte, os tanques isotérmicos utilizados nos caminhões que transportam o leite dos produtores até a indústria cooperativa, não são utilizados na produção e, por essa razão, tais dispêndios não podem gerar crédito.

Diante do exposto, a glosa deve ser mantida.

### - DO CRÉDITO PRESUMIDO SOBRE OS ESTOQUES DE ABERTURA;

É permitido o aproveitamento de crédito sobre os estoques de abertura de bens adquiridos para revenda e bens utilizados como insumos, conforme Art. 12, contudo, o §2º do art. 3º vedou expressamente o crédito sobre mão-de- obra paga a pessoa física:

“Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

Deve ser negado provimento.

### - DOS CRÉDITOS APURADOS PROPORCIONALMENTE A RECEITA NÃO TRIBUTADA;

Ao contrário do que dispõe o art. 16 do Decreto 70.235/72, o contribuinte não juntou documentação suficiente para comprovar os valores dos créditos vinculados diretamente a cada tipo de receita:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

O método de apuração adotado, tanto pelo contribuinte, quando pela fiscalização, foi o rateio proporcional, previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

“§ 7º Na hipótese de a **pessoa jurídica** sujeitar-se à **incidência não-cumulativa da COFINS**, em relação apenas à **parte de suas receitas**, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, **o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica**, pelo método de:

I - **apropriação direta**, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - **rateio proporcional**, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.”

Caberia ao contribuinte comprovar a legitimidade dos cálculos que embasaram o rateio proporcional.

Deve ser negado provimento.

**- CONCLUSÃO.**

Diante do exposto, voto por não conhecer da parte do Recurso Voluntário atinente ao auto de infração e, na parte conhecida, para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, para dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso, para reverter a glosa de créditos decorrentes da aquisição de serviços de frete de produtos acabados entre estabelecimentos da própria cooperativa.

É o voto.

*(assinatura digital)*

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.