



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10860.901260/2014-31
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.167 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL SERRAMAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 11.

Restou pacificado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o entendimento segundo o qual não se aplica o instituto da prescrição intercorrente aos processos administrativos fiscais, conforme Súmula de nº 11 de sua jurisprudência, de teor vinculante.

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

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do Pedido de Restituição. O art. 150, § 4º, do CTN regulamenta o prazo decadencial para a homologação do lançamento, não se podendo confundir lançamento com pedido de ressarcimento. O artigo 74 da Lei nº 9.430/96 cuida de prazo para homologação de Declaração de Compensação, não se aplicando à apreciação de Pedidos de Restituição ou Ressarcimento.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA. MERCADO INTERNO. COEFICIENTE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. RECEITA DE ATOS COOPERATIVOS.

No cálculo do rateio proporcional da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, para a determinação dos créditos descontados de insumos utilizados na produção dos bens vendidos no mercado interno, cujas vendas, parte está sujeita ao pagamento das contribuições pelo regime não cumulativo e parte à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, a receita decorrente de atos cooperativos deve ser incluída no total da receita bruta.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA E NÃO INCIDÊNCIA. ATO COOPERATIVO.

O STF, no julgamento do RE nº 599.362/RJ, sob a sistemática da repercussão geral, consignou que é devida a incidência de PIS/COFINS sobre os negócios jurídicos praticados pela cooperativa com terceiros. Por sua vez, o STJ, nos REsp nº 1.164.761/MG e 1.141.667/RS, fixou entendimento que não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos.

Assim, apenas os atos cooperativos praticados entre a cooperativa e os seus cooperados não se submetem à incidência das contribuições.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento. A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/11/2009. (Acórdão nº 9303-010.814)

MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. NÃO CONHECIMENTO.

Não deve ser conhecida matéria estranha à lide.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar arguida e dar parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito (1) ao ressarcimento dos créditos vinculados às operações enquadradas como atos cooperativos e (2) às exclusões legais da base de cálculo, conforme rateio dos custos agregados que obedeça à proporção da não incidência sobre o ato cooperativo e da tributação dos negócios jurídicos com terceiros. Vencido o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, que negava provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-013.164, de 22 de agosto de 2023, prolatado no julgamento do processo 10860.901262/2014-21, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (suplente convocada), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido foi relativo ao crédito de COFINS, segundo trimestre de 2006 - 01/04/2006 a 30/06/2006, no valor de R\$ 260.673,60, conforme

demonstrado no PERDCOMP nº 11947.05310.110908.1.1.11-9082, reconhecendo o crédito no valor de R\$ 115.979,41.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Em decisão unânime, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, conforme ementa abaixo:

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

AUSÊNCIA DE EMENTA.

Processo decorrente de despacho decisório emitido por processamento eletrônico, na forma da Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada, a recorrente reproduziu os argumentos contidos na manifestação de inconformidade, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário com a seguinte estrutura:

I. DO LANÇAMENTO OBJETO DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO ACÓRDÃO RECORRIDO

II. PRELIMINARMENTE

2.1. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO CRÉDITO DO CRÉDITO OBJETO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO

2.2. DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO PARALISADO E SEM ACÓRDÃO DECISÓRIO

III. DAS RAZÕES RECURSAIS

3.2. DO MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS - CRITÉRIOS DE RATEIO PARA SEGREGAÇÃO DOS CRÉDITOS APLICADOS COMUMENTE A MAIS DE UM TIPO DE RECEITA

3.2.1. DA NÃO CONSIDERAÇÃO DA RECEITA SEM INCIDÊNCIA DECORRENTE DO ATO COOPERATIVO

3.2.2. DA GLOSA DOS CRÉDITOS REFERENTES AOS BENS PARA REVENDA

3.2.3. DA GLOSA PARCIAL DOS CRÉDITOS REFERENTES AOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS DE PRODUÇÃO DO LEITE E DERIVADOS

3.3. DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO PERMITIDAS AS SOCIEDADES COOPERATIVAS

3.3.1. DA REVERSÃO DO ESTORNO DO CRÉDITO PRESUMIDO DAS ATIVIDADES AGROINDUSTRIAS

IV. DO REQUERIMENTO FINAL

Por fim, pede o que se segue:

“I. receber e processar o recurso voluntário;

II. determinar, até o julgamento final na instância administrativa, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a rigor do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional;

III. seja dado provimento ao presente recurso, reformando a decisão exarada no acórdão recorrido nos termos da fundamentação, e por consequência, seja reconhecido o direito creditório em favor da Recorrente, no exato valor requerido no pedido inicial;

IV. a mais ampla produção de provas, em especial a juntada de novos documentos, a perícia e outras que se fizerem necessárias para o bom deslinde do feito.”

É o relatório.

Voto

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

O recurso voluntário é tempestivo, atende aos requisitos de admissibilidade, contudo, por razões que serão expostas a seguir, deve ser conhecido em parte.

A matéria controversa gravita na insuficiência dos créditos pleiteados para compensação integral dos débitos confessados pela recorrente, relativamente ao PIS/PASEP não cumulativo do mercado interno do 4º trimestre de 2007. Por se tratar de processo paradigma, o mesmo entendimento aqui exarado se aplica à COFINS e aos demais períodos de apuração.

A recorrente é cooperativa de produção agropecuária, que se dedica à produção e comercialização de leite e seus derivados, produtos tais fabricados a partir do leite adquirido de seus cooperados.

Dentre os produtos por ela fabricados, o leite e queijo são tributados à alíquota zero pelas contribuições do PIS e da COFINS, em razão do disposto no art. 1º, incisos XI e XII, da Lei nº 10.925/04.

Parte da receita auferida pela cooperativa refere-se à revenda de produtos a seus cooperados e a terceiros não cooperados, como milho, farelo, defensivos agrícolas, vacinas e outros produtos por eles empregados na produção de leite.

A análise preliminar da fiscalização, a partir das informações prestadas pela recorrente, indicou que o PIS e a COFINS foram apurados pelo regime de incidência não-cumulativa, e que os saldos credores dessas contribuições acumulados decorrem de vendas tributadas à alíquota zero e dos benefícios fiscais para as cooperativas de produção agropecuária previstos no art. 11 na IN SRF nº 635/2006.

Preliminar

A Recorrente procura defender, no caso concreto, a ocorrência da prescrição intercorrente.

No entanto, restou pacificado neste Conselho que não se aplica o instituto da prescrição intercorrente aos processos administrativos fiscais, conforme Súmula CARF nº 11, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Aprovada pelo Pleno em 2006. **Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Registre-se que a mencionada súmula é de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do art. 72, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Desse modo, considerando a instauração do contencioso administrativo, não há que se falar prescrição intercorrente, em face da norma prescrita na Súmula CARF nº. 11, acima transcrita.

Mérito

Da homologação tácita do crédito objeto do pedido de ressarcimento

O tema encontra-se no título 2.1 do recurso voluntário.

A recorrente requer que seja declarada a homologação tácita dos créditos por ela apurados, objeto do pedido de ressarcimento, em razão da transmissão do PER/DCOMP em 11.09.2008 e da ciência do despacho decisório em 13.11.2014. Assim, passados mais de 5 anos, aduz que os créditos estão homologados.

Inicialmente, imperativo esclarecer que, no pedido de restituição ou ressarcimento do indébito tributário, formulado nos termos do art. 168 do CTN, não houve estabelecimento de prazo fatal para que a Fazenda proceda sua análise.

Ocorre a homologação tácita quando a Administração Tributária deixar de analisar a Declaração de Compensação (DCOMP) no prazo de cinco anos a contar de sua apresentação, nos termos do parágrafo 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, nesta situação, considera-se que a compensação foi homologada tacitamente. Deste modo, homologa-se a compensação, mas não o crédito conforme ponderou a recorrente.

Igualmente não ocorre, sobre a análise do crédito, o instituto da decadência, tendo em vista que o prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do créditos dos sujeitos passivos e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pelos contribuintes.

A defesa socorre-se ao art. 150, § 4º, do CTN para aludir à homologação tácita e à extinção do crédito tributário, contudo, dispositivo diz respeito à constituição do crédito tributário através do lançamento por homologação, que ocorre para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, *in verbis*:

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

(...)

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

O que a recorrente pretende se referir é ao prazo de cinco anos determinado ao Fisco, contado da data de entrega da declaração de compensação, original ou retificadora, para homologar as compensações declaradas, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, para, então, ao fim do prazo, considera-las homologadas tacitamente:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Como bem ensina o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, em seu voto formalizado no Acórdão nº 3201-004.587, no julgamento do recurso voluntário do Processo nº 10680.005049/2002-71, em sessão de 11.12.2018:

“Como se vê, por disposição legal expressa, a homologação tácita é aplicável unicamente à **Declaração de Compensação**, não havendo possibilidade de sua aplicação aos Pedidos de Restituição e Ressarcimento (PER).

Isto ocorre porque quando o contribuinte realiza um pedido de compensação, nada mais está fazendo do que um lançamento por homologação: apura o tributo devido, realiza a declaração, e substitui o pagamento em espécie, por um pagamento com crédito tributário que possui junto ao ente tributante. E é por essa razão que, quando não há a apreciação expressa do pedido de compensação, passados 5 anos após a sua apresentação, ocorre a respectiva homologação. Em última análise, o que há é a homologação do lançamento realizado pelo contribuinte, sendo que o pagamento da obrigação tributária se dá com a utilização do seu direito creditório.”

Portanto, não há que se falar na ocorrência de homologação tácita do PER.

Do método de determinação dos créditos pelo rateio da natureza da receita e da apuração do crédito

O tema encontra-se nos títulos 3.2 e 3.2.1 do recurso voluntário.

Imperativo iniciar com a legislação sobre o assunto.

O método de rateio da receita bruta para determinação dos créditos descontáveis dos custos e despesas com insumos e serviços utilizados como insumos, para os casos em que os contribuintes tem parte da receita tributada e parte não tributada, está previsto nos §§ 7º, 8º, e 9º do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03:

Lei nº 10.637/2002

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

(...);

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

(...);

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

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

(...);

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

(...).

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...);

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a 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.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

Lei nº 10.833/2003

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

(...);

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

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

(...);

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

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

(...);

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

(...).

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...);

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 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.

§ 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.

(...);

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

(...).

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

(...).

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...).

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;

(...).

Na hipótese da apuração não-cumulativa das contribuições, em relação a apenas parte de suas receitas, o crédito deve ser calculado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, conforme dispõe o art. 3º, § 7º, leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, c/c art. 15, § 5º, Lei nº 10.865/04.

Da mesma maneira, vincula-se ao tipo de receita os créditos apurados nas operações de exportação e nas operações sujeitas a suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições, nos termos do art. 3º, § 8º, Lei nº 10.637/02, art. 3º, § 8º, e art. 6º, § 3º, Lei nº 10.833/03, e art. 17, Lei nº 11.033/04.

O art. 17 da Lei nº 11.033/04 permitiu a manutenção de créditos das contribuições vinculados às operações de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

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

Ademais, o art. 16 da Lei nº 11.116/05 dispõe que o saldo credor das contribuições, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário, pode ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento.

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

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

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

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Da combinação dos dispositivos, tem-se a condição de que podem ser objeto de ressarcimento unicamente os créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições.

Pois bem.

A recorrente informou, nos DACON, valores das operações que geraram crédito sob a coluna “Vinculados à Receita Não tributada no Mercado Interno”, contudo, a partir de planilhas por ela produzidas, a fiscalização constatou a produção e a comercialização de produtos tributados pelas contribuições, deste modo, deveria a recorrente preencher os valores de crédito vinculados à receita tributada no mercado interno.

Em relação à segregação dos créditos entre vinculados à receita tributada e não tributada, cauciona sua argumentação no guia do DACON:

- Na coluna "Créditos Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno", o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a receitas de vendas tributadas, que gerem direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

- Na coluna "Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno", o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

De posse das orientações, afirma que calculou a proporção das receitas tributadas e não tributadas e aplicou essa proporção sobre as aquisições de bens para revenda, insumos de produção e despesas vinculados as atividades operacionais por ela desempenhadas.

Ademais, a recorrente sustenta que todas as operações ocorrem sem incidência, consoante o ato cooperativo conceituado no art. 79 da Lei nº 5.764/71.

SEÇÃO I Do Ato Cooperativo

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Nesse sentido, entende que “as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil, pois não há como fazer negócio mercantil consigo mesmo, não há como realizar operação de compra e venda com a mesma pessoa”.

Assim, “visto que NÃO HÁ NEGÓCIO MERCANTIL, nas operações realizadas entre os associados, Recorrente, e a cooperativa, NÃO HÁ QUE SE FALAR EM RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DO ASSOCIADO QUANDO OS PRODUTOS SÃO ENTREGUES À COOPERATIVA”. E conclui que “não existindo receita, não há incidência das contribuições sociais denominadas PIS e COFINS nas operações onde existem atos cooperativos”.

Do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, tem-se o entendimento de que “a segregação de créditos do Pis e da Cofins deve seguir a lógica da alíquota prevista para o produto, independentemente de haver ou não redução da base de cálculo, em função das exclusões previstas para as cooperativas”.

Após a reapuração dos créditos, pelo rateio aplicado pela fiscalização, a recorrente pugnou para que fossem reconhecidos seu método e a sua apropriação do crédito, considerando-se, no cálculo da proporção das receitas não tributadas, as receitas sem incidência das contribuições decorrentes do ato cooperativo.

Não assiste razão à recorrente.

Conforme apurado pela fiscalização, não são todas as receitas, da cooperativa, que se enquadram como atos cooperados e, portanto, não são tributadas. Tal posicionamento encontra respaldo nas cortes superiores.

O STJ firmou, em sede de recurso repetitivo, nos julgamentos dos REsp nº 1.164.761/MG e 1.141.667/RS, que os atos cooperativos típicos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1164716/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1141667/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

Por sua vez, o STF, em repercussão geral, no julgamento do RE nº 599.362/RJ, consignou que incide contribuição sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela cooperativa com terceiros, naquele caso, tomadores de serviço, sendo fixada a seguinte tese sob o Tema 323:

“A receita auferida pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se insere na materialidade da contribuição ao PIS/PASEP.”

Assim fundamentou a corte suprema no voto dos embargos, em 08.11.2016:

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Artigo 146, III, c, da CF/88. Possibilidade de tributação do ato cooperativo. Cooperativa. Contribuição ao PIS. Receita ou faturamento. Incidência. Fixação de tese restrita ao caso concreto. Embargos acolhidos sem efeitos infringentes.

1. A norma do art. 146, III, c, da Constituição, que assegura o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é dirigida, objetivamente, ao ato cooperativo, e não, subjetivamente, à cooperativa.

2. O art. 146, III, c, da CF/88, não confere imunidade tributária, não outorga, por si só, direito subjetivo a isenções tributárias relativamente aos atos cooperativos, nem estabelece hipótese de não incidência de tributos, mas sim pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo, dispondo que lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto.

3. O tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é uma questão política, devendo ser resolvido na esfera adequada e competente ou seja, no Congresso Nacional.

4. No contexto das sociedades cooperativas, verifica-se a materialidade da contribuição ao PIS pela constatação da obtenção de receita ou faturamento pela cooperativa, consideradas suas atividades econômicas e seus objetos sociais, e não pelo fato de o ato do qual o faturamento se origina ser ou não qualificado como cooperativo.

5. Como, nos autos do RE nº 672.215/CE, Rel. Min. Roberto Barroso, o tema do adequado tratamento tributário do ato cooperativo será retomado, a fim de se dirimir controvérsia acerca da cobrança de contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, incidentes, também, sobre outras materialidades, como o lucro, tendo como foco os conceitos constitucionais de “ato cooperativo”, “receita de atividade cooperativa” e “cooperado” e, ainda, a distinção entre “ato cooperado típico” e “ato cooperado atípico”, proponho a seguinte tese de repercussão geral para o tema 323, diante da preocupação externada por alguns Ministros no sentido de adotarmos, para o caso concreto, uma **tese minimalista** :

“A receita ou o faturamento auferidos pelas Cooperativas de Trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao PIS/Pasep.”

6. Embargos de declaração acolhidos para prestar esses esclarecimentos, mas sem efeitos infringentes.

Adotando-se os referidos precedentes, por imperativo do art. 62 do RICARF, apenas os atos cooperativos próprios ou típicos, praticados entre a cooperativa e os seus cooperados, para a realização de seus fins sociais, não se submetem à incidência das contribuições.

Logo, a cooperativa, ao atuar perante terceiros não associados, pratica ato não cooperativo, por isso haverá tributação, nos termos dos arts. 86 e 87 da Lei n. 5.764/71. As receitas, ainda que venham a ser repassadas para os cooperados, configuram receita da própria pessoa jurídica.

Neste tema, não há reparos no procedimento da fiscalização, visto que a autoridade fiscal corretamente respeitou a manutenção do crédito relativamente àqueles vinculados às vendas de leite e de queijo, ou seja, aqueles empregados na fabricação desses produtos.

Da glosa dos créditos referentes aos bens para revenda e da glosa parcial dos créditos referentes aos bens e serviços utilizados como insumos de produção do leite e derivados

O tema encontra-se nos títulos 3.2.2 e 3.2.3 do recurso voluntário.

A recorrente vindica o reconhecimento do direito ao ressarcimento do crédito vinculado às aquisições de bens para revenda e outros bens e serviços utilizados como insumos na produção do leite e derivados, tendo em vista que a operação caracteriza-se como ato cooperativo.

Conforme constatado pela fiscalização, parte da receita auferida pela recorrente refere-se à revenda de produtos a seus cooperados e a terceiros não cooperados, tais como milho, farelo, defensivos agrícolas, vacinas e outros produtos por eles empregados na produção de leite.

A autoridade fiscal entendeu que “não geram direito ao ressarcimento os créditos do Pis e da Cofins referentes às mercadorias adquiridas para revenda aos associados da cooperativa ou a terceiro não associado, por se tratar de produtos tributados pelas referidas contribuições”.

Nesse assunto, ao encontro do entendimento do STJ e STF, conforme anteriormente exposto, a parcela de produtos e serviços adquiridos e destinados aos associados encaixa-se na situação de não incidência, dentro do alcance dos atos cooperativos e, portanto, os créditos vinculados a essas receitas podem ser objeto de ressarcimento.

O método de cálculo adotado no procedimento fiscal estabeleceu a proporção da receita sob o prisma do produto – sujeito à tributação ou não –, enquanto o entendimento das cortes superiores aplica-se sobre o binômio produto e operação – se ocorre junto aos associados ou se com terceiros.

Assim, se sobre o produto incide tributação, porém a operação se caracteriza como ato cooperativo típico, a receita não será tributada; todavia, se a operação for praticada com terceiro, ela será tributada; conseqüentemente, se o produto for não-tributado, por óbvio, a receita tampouco será.

Diante disso, voto por dar parcial provimento ao pleito, reconhecendo apenas o direito da recorrente ao ressarcimento dos créditos vinculados às operações cujos destinatários são os associados da cooperativa, ou seja, operações enquadradas como atos cooperativos.

Das exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas

O tema encontra-se no título 3.3 do recurso voluntário.

A recorrente procedeu a exclusão, da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, do valor repassado aos associados pelos produtos por eles entregues a cooperativa, com base no art. 15, I, da MP nº 2.158-35/01:

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

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; (...)

Do mesmo modo, o art. 17º da Lei 10.684/03 autoriza excluir também os custos agregados aos produtos dos associados:

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

O artigo 11 da Instrução Normativa nº 635/06 regulamenta as exclusões e deduções da base de cálculo das cooperativas de produção agropecuária:

Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:

I - exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;

II - exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;

III - exclusão das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;

V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;

VI - exclusão das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, na hipótese de apuração das contribuições no regime cumulativo; e

VII - dedução das sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.

No entanto, a autoridade fiscal verificou que a recorrente excluiu da base de cálculo das contribuições, com relação às receitas tributadas, a totalidade do custo agregado aos produtos que fabrica e o valor total do leite que repassa a seus cooperados.

Se os custos e os repasses se referem tanto a receitas tributadas quanto a receitas não tributadas (alíquota zero, isentos e NT), é incorreto o procedimento de exclusão do valor total somente da base de cálculo das receitas tributadas.

Assim, aplica-se o mesmo entendimento do tópico anterior, ou seja, o cálculo proporcional deve dar-se sob a ótica da operação e do produto, respeitando a não incidência sobre o ato cooperativo e a tributação dos negócios jurídicos com terceiros, para, então, proceder as exclusões legais da base de cálculo conforme este rateio.

Nesses termos, voto por dar parcial provimento neste quesito.

Da reversão do estorno do crédito presumido das atividades agroindustriais e do direito ao crédito presumido na atividade agroindustrial

O tema encontra-se no título 3.3.1 do recurso voluntário.

Explica a peça recursal que:

“(…) até o primeiro trimestre de 2005 a Recorrente apropriou o crédito presumido das atividades agroindustriais e manteve o crédito na escrita. A partir de abril de 2005, o crédito presumido foi apropriado e estornado através de um ajuste negativo de créditos feito na DACON.

Esse procedimento foi adotado pela Recorrente em função do disposto no art. 9º da Lei nº 11.051/04. Vejamos:

Art. 9º O direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, recebidos de cooperado, fica limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, após efetuadas as exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (grifos nossos)

Em função desse dispositivo, a Recorrente estornou o crédito presumido de forma a limitar o crédito apropriado ao valor do débito gerado em cada período de apuração.

Assim sendo, caso prevaleça o entendimento do agente fiscalizador no tocante as exclusões da base de cálculo mencionadas no tópico anterior que aumentou os débitos gerados em cada período de apuração, o estorno do crédito presumido também deverá ser ajustado para equalizar o valor do crédito apropriado ao valor do novo débito apurado.”

Esta matéria está disciplinada nos artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/04, *in verbis*:

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)

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, 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.

O dispositivo permitiu que o crédito presumido apurado pelos contribuintes somente pode ser deduzido da contribuição de cada período de apuração. Nada obstante, inexistia previsão legal para o ressarcimento/compensação.

Vejamos.

A compensação e o ressarcimento, admitidos pelo art. 6º da Lei nº 10.833/03, contemplam unicamente os créditos apurados na forma do art. 3º daquela lei:

Art. 6º A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito **apurado na forma do art 3º**, para fins de:

(...) (destaquei)

A Instrução Normativa SRF nº 600/05, que disciplinava a restituição e a compensação, então vigente, dispunha em seu art. 21:

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **apurados na forma do art. 3º** da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, **poderão sê-lo na**

compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

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

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005. (destaquei)

Em conjunto, o art. 3º da IN SRF nº 636/06 dispunha:

Do Direito ao Desconto de Créditos Presumidos

Art. 3º A pessoa jurídica agroindustrial que apure o imposto de renda com base no lucro real, inclusive a sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar **podem descontar créditos presumidos** calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal.

(...)

§ 6º 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. (destaquei)

Posteriormente, a IN SRF nº 660/06 revogou a IN SRF nº 636/06, mantendo-se o regramento do § 6º, II, do art. 3º desta no disposto no § 3º, II, do art. 8º daquela:

Do cálculo do crédito presumido

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

(...)

§ 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. (destaquei)

Os créditos presumidos da agroindústria não são apurados na forma do art. 3º das leis de regência das contribuições, mas sim nos termos do art. 8º, § 3º, da

Lei nº 10.925/04. Já suas utilizações estão previstas no próprio art. 8º e no art. 15, desta mesma lei, citados e transcritos anteriormente, ou seja, podem ser utilizados apenas e tão somente para dedução da contribuição devida em cada período de apuração.

Esse é o entendimento da Câmara Superior em diversos julgados, cujas ementas parciais passo a transcrever:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há base legal para o ressarcimento e a compensação dos créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei 10.925/2004, para agroindustrial que produz bebidas lácteas. Inaplicabilidade ao caso concreto da legislação posterior.”

(Acórdão nº 9303-013.754, Processo nº 10920.906170/2012-13, Sessão de 16.03.2023, Conselheiro Vinícius Guimarães)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

O valor do crédito presumido a que fazem jus as agroindústrias somente pode ser utilizado para desconto do valor devido da contribuição apurada no período, não podendo ser aproveitado em ressarcimento. A autorização para ressarcir ou compensar os créditos presumidos apurados neste período alcança somente os pleitos formulados a partir de 01/11/2009.”

(Acórdão nº 9303-010.814, Processo nº 16349.000041/2007-80, Sessão de 17.09.2020, Conselheiro Redator designado Andrada Márcio Canuto Natal)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL OU RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 não se confunde com o crédito previsto no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ficando restrito o seu aproveitamento à compensação mediante abatimento das próprias contribuições para o PIS e a COFINS.”

(Acórdão nº 9303-008.050, Processo nº 10120.004233/2005-91, Sessão de 20.02.2019, Conselheira Vanessa Marini Cecconello)

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. RESSARCIMENTO.
COMPENSAÇÃO. VEDAÇÃO.

O crédito presumido da agroindústria, correspondente à Cofins, apurado sobre aquisições de pessoas físicas e/ ou de pessoa jurídica, não sujeitas a esta contribuição, somente pode ser utilizado para dedução da contribuição apurada mensalmente, inexistindo amparo legal para o seu ressarcimento e/ ou compensação com outros tributos.”

(Acórdão nº 9303-007.627, Processo nº 13154.000169/2005-71, Sessão de 20.11.2018, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

Cabe ressaltar que o aproveitamento do crédito presumido, previsto no art. 36 da Lei nº 12.058/09, não se aplica a pedidos anteriores ao mês de publicação da lei, ou seja, o pedido de ressarcimento ou de compensação dos créditos presumidos do citado artigo foi autorizado a partir de 01.11.2009, que não é o caso concreto.

Art. 36. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, relativo aos bens classificados nos códigos 01.02, 02.01, 02.02, 02.06.10.00, 02.06.20, 02.06.21, 02.06.29 da NCM, existentes na data de publicação desta Lei, poderá: (Produção de efeito)

I - ser compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições 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 deste artigo somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados nos anos-calendário de 2004 a 2007, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao de publicação desta Lei;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2008 e no período compreendido entre janeiro de 2009 e o mês de publicação desta Lei, a partir de 1º de janeiro de 2010.

§ 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 §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (destaquei)

Nesse sentido, por falta de previsão legal, não há aproveitamento do crédito presumido das atividades agroindustriais em ressarcimento.

Em relação ao requerimento de deferimento da reversão do estorno do crédito presumido na apuração das contribuições, o presente caso restringe-se ao julgamento dos créditos do PER. Nesse sentido, a recorrente apresenta matéria estranha à lide, o que impõe, por conseguinte, o seu não conhecimento.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar arguida e dar parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o direito (1) ao ressarcimento dos créditos vinculados às operações enquadradas como atos cooperativos e (2) às exclusões legais da base de cálculo, conforme rateio dos custos agregados que obedeça à proporção da não incidência sobre o ato cooperativo e da tributação dos negócios jurídicos com terceiros.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator