



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.722132/2017-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-011.271 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente COCAMAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

OPERAÇÕES COM ASSOCIADO. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA. PARTICIPAÇÃO NO PERCENTUAL DE RATEIO DE CUSTOS.

As vendas de bens e mercadorias a associados, excluídas da base de cálculo da contribuição pelas sociedades cooperativas, conforme autorização legal, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero. Trata-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo por força da natureza jurídica da cooperativa quando vende bens e mercadorias ao associado, devendo ser consideradas no cálculo do percentual de rateio do crédito como tributadas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, assim são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS INACABADOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes relacionados ao tratamento das matérias-primas e produtos inacabados são custos de produção (em fases da industrialização) relacionados com a aquisição dos insumos, essenciais e relevantes, com crédito assegurado no art. 3º, II, da Lei 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa dos fretes de insumos e produtos inacabados e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Ari Vendramini, o Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento formalizado pela contribuinte através do Per/Dcomp nº 32592.60251.310117.1.5.11-3177, com base em créditos de COFINS Não-Cumulativa - Mercado Interno do 4º Trimestre de 2012, informando crédito passível de ressarcimento no valor de R\$ 5.915.463,14.

O pedido fundamenta-se no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que prevê que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Consta, às fls. 5 a 12, cópia de sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5011122-54.2016.4.04.7003/PR, com o seguinte dispositivo:

Ante o exposto, concedo a segurança, extinguindo o processo, com resolução do mérito (art. 487, I, CPC), para determinar à autoridade impetrada que, no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da intimação desta sentença, proceda à análise e resolução definitiva dos pedidos administrativos de ressarcimento elencados na petição inicial e, em caso de decisão administrativa favorável, efetue o pagamento dos pedidos de ressarcimento em questão, devidamente atualizado pela SELIC desde a data dos respectivos protocolos administrativos.

A autoridade impetrada deverá se abster de proceder a compensação de ofício de créditos da impetrante com débitos parcelados, uma vez que se encontram com a exigibilidade suspensa. (...)

Em atendimento à determinação judicial, a unidade de origem instituiu procedimento fiscal, através do TDPF nº 0910500-2017-00035-4, para analisar os pedidos de ressarcimento de saldos credores de créditos básicos das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS, referentes aos anos-calendário 2012 e 2013, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 13 a 15.

Termo de Verificação Fiscal

Após análise das informações disponíveis e dos elementos apresentados pela contribuinte durante o procedimento fiscal, a Seção de Fiscalização da DRF Maringá/PR emitiu o Termo de Verificação Fiscal - TVF - de fls. 420 a 461, que assim descreve, no relatório, a sua origem e escopo:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento a sentença da 1ª Vara Federal de Maringá proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5011122-54.2016.4.04.7003/PR e ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) nº 09.1.05.00-2017-00035-4, código de acesso nº 17001305, observando o disposto no art. 7º, § 1º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, procedemos, por amostragem, a verificação da legitimidade dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o Programa de Integração Social e de formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados e solicitados com base no artigo 16, incisos I e II, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005 e artigo 27, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, por meio do Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/Dcomp), referente ao 4º trimestre de 2012, e resultantes das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência desta contribuição sobre as receitas das operações, nos termos do artigo 17 da Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

Analisando o crédito requerido, sob o teor das prescrições legais atinentes a seu objeto, a autoridade registrou as inconsistências e/ou ajustes necessários, que alteraram o valor a ser restituído e/ou compensado.

Em apertada síntese, foram realizados ajustes nas planilhas entregues pela empresa, impactando assim o cálculo da proporção (receita total, receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas no mercado interno e receitas de exportação); ajustes nas aquisições de bens para revenda, com glosas decorrentes de vedação expressa na legislação (mercadorias adquiridas de cooperados, aquisições com suspensão, alíquota zero, isentas e monofásicas creditadas indevidamente); ajustes nas aquisições de bens utilizados como insumos, com glosas relativas a bens adquiridos de cooperados e aquisições de insumos ou mercadorias sujeitas à alíquota 0 (zero) ou com suspensão do pagamento de PIS/Pasep e COFINS; ajustes nas aquisições de serviços utilizados como insumos, com glosas relativas a serviços adquiridos de cooperados; ajustes nas despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, com glosas referentes a fretes por transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da contribuinte; ajustes sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, com glosa de creditamentos de encargos de depreciação sobre ativos não utilizados na produção e de valores referentes a juros e correção monetária, lançados indevidamente como reajuste de preço, além de aquisições efetuadas com suspensão das contribuições para PIS/Pasep e Cofins por adesão ao REIDI; e ajustes dos custos agregados aos produtos dos associados, com glosa de valores não contemplados pelo referido conceito.

Após tais ajustes, houve a redistribuição dos valores entre: Mercado Interno, Mercado Interno Não Tributado e Mercado Externo, com base nos percentuais de rateio apurados pela Fiscalização.

Em decorrência da apuração de receitas de serviços não tributadas e das glosas do Custo Agregado Utilizado, houve alteração nos valores das bases de cálculo e das contribuições devidas à título de PIS/Pasep e Cofins. Conforme as inconsistências apontadas acima, o resultado da auditoria dos créditos da contribuição para a COFINS

não cumulativa, Mercado Interno, teve o saldo disponível alterado de R\$ 5.915.463,14 para R\$ 3.423.519,35, no 4º trimestre de 2012, passível de ressarcimento/compensação.

Considerando que a base do pedido da contribuinte é o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, combinado com o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, a fiscalização salientou que, *tratando-se o ressarcimento de benefício fiscal, a legislação pertinente deve ser interpretada restritivamente, ou seja, como não está expressamente mencionada, nos citados artigos, a possibilidade de ressarcimento dos créditos vinculados a receitas tributadas, os mesmos não podem ser ressarcidos, servindo apenas para desconto dos valores das contribuições do PIS/Pasep e da Cofins Apurados.*

Destacou, ainda, que *os créditos apurados e acumulados decorrentes das operações de vendas tributadas no mercado interno não passíveis de compensação e/ou ressarcimento foram considerados e utilizados para descontar dos valores das contribuições apuradas mensalmente.*

O Termo de Verificação Fiscal concluiu pelo deferimento parcial do pedido de ressarcimento relativo ao PER/Dcomp nº 32592.60251.310117.1.5.11-3177, de saldo de crédito de COFINS, do 4º trimestre de 2012, no valor de R\$ 3.423.519,35 (três milhões, quatrocentos e vinte e três mil, quinhentos e dezenove reais e trinta e cinco centavos).

Despacho Decisório

Com base no Termo de Verificação Fiscal retromencionado, a Seção de Orientação e Análise Tributária da DRF Maringá emitiu o Despacho Decisório nº 417, de 24 de julho de 2017 (fls. 572 a 574), em que, após relatório e fundamentação, assim decidiu:

Segundo as verificações executadas e demonstradas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 420 a 570, e no uso das atribuições conferidas pela Portaria DRF/Maringá nº 17, de 2011, DECIDO reconhecer parcialmente o direito creditório no valor original total de R\$ 3.423.519,35, relativamente ao saldo credor da COFINS não-cumulativa – mercado interno, apurado no (PER) de nº 32592.60251.310117.1.5.11-3177.

A ciência do despacho decisório ocorreu em 10/08/2017 (fl. 598).

Manifestação de Inconformidade

Em 08/09/2017, foi apresentada Manifestação de Inconformidade (fls. 664 a 688).

Após destacar a tempestividade da manifestação, a contribuinte realiza uma síntese fática do despacho decisório, em que destaca ser pessoa jurídica constituída sob a forma de cooperativa, nos termos da legislação vigente (Lei nº 5.764/1971), e dedicada à atividade agroindustrial.

Em seguida, produz breve preleção sobre os créditos glosados pela autoridade fiscal, destacando que a composição do saldo credor ressarcível decorre exclusivamente de matéria de direito; salienta que a Autoridade Fiscal utilizou como fundamento predominante, para realizar as glosas, as exclusões da base de cálculo realizadas pela Manifestante com suporte jurídico do art. 17 da Lei nº 11.033/2004; e defende seu direito quanto ao procedimento realizado, por exercido em conformidade

com orientação do setor consultivo da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª RF.

Da Prejudicial de Mérito

Alega, como prejudicial de mérito, que *“não houve a devida análise da Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit em que Manifestante, na ocasião Consulente, logrou êxito na consulta, sendo eficaz (leia-se favorável a Manifestante) exatamente na manutenção dos créditos”*.

Na referida consulta, informou que suas saídas são beneficiadas pela exclusão da base de cálculo das contribuições, em função do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e perguntou se, em termo de créditos, as saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo das referidas contribuições merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência desses mesmos tributos, explicitando assim a dúvida: *se essa “exclusão da base de cálculo” se enquadra no art. 17. da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.*

Cita trechos da referida SC (parágrafos 34 e 35) para concluir que *“não restariam dúvida de que a resposta da Solução de Consulta seria conclusiva nos exatos termos formulados pela Manifestante, ou seja, que as saídas beneficiadas com a exclusão da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e COFINS merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (art. 17 da Lei nº 11.033 de 2004)”*.

Entende que o resultado jurídico da consulta *“é o direito de manter o crédito pelas saídas vinculada a essas operações, logo são hígidos tais créditos”*.

Cita orientações doutrinárias e jurisprudenciais para concluir que a Solução de Consulta vincula o órgão fazendário, e que a Solução de Consulta nº 151 de 2011, vigente e favorável à manifestante, deveria orientar a Autoridade Fiscal no momento da análise e validação dos procedimentos que geraram o crédito, tendo em vista o caráter normativo.

Do Direito à Manutenção e Ressarcimento do Crédito nas Saídas Beneficiadas com Exclusão da Base de Cálculo por Equiparação a Norma Prevista no Art. 17 da Lei nº 11.033/2004

Quanto ao mérito, alega que realizou a consulta *“porque o Setor Consultivo da Receita Federal do Brasil”, em questionamento idêntico, já respondeu favoravelmente a outro contribuinte no sentido de que as saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo têm equiparação a norma prevista no art. 17 da Lei nº 11.033 de 2004”*. *“Portanto, já havia precedente favorável em relação a matéria para que a Manifestante também pudesse respaldar suas operações”*.

Alega, ainda, que *“o Supremo Tribunal Federal já vinha consolidando o entendimento através de decisões do Plenário acerca de que a “redução da base de cálculo” se equipara a uma “isenção”, seja ela parcial ou total”*. *“Com esse entendimento do Supremo Tribunal, pode-se concluir que a “redução da base de cálculo” ou a “exclusão da base de cálculo”, atingindo integralmente determinados ingressos/ receitas das cooperativas conforme o art. 15 da MP nº 2.158-35/2001, equivale a verdadeira “isenção total” (total ou parcial, dependendo da base normativa), motivo pelo qual foi necessário a apresentar a Solução de Consulta para dirimir a questão controversa”*.

A Solução de Consulta n.º 151 de 2011 teve como desiderato responder exatamente que o termo “excluir da base de cálculo” teria o mesmo efeito jurídico da “isenção”, conforme já noticiado.

Sendo a “exclusão da base de cálculo” uma forma jurídica de “redução de base de cálculo” que, conseqüentemente, são espécies do gênero “isenção”, regulamentada no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, resta conclusivo que a Manifestante poderá optar pela compensação ou pedido de ressarcimento em dinheiro (art. 16 da Lei n.º 11.116/2005).

Reclama que a Autoridade Fiscal pretendeu mitigar a Solução de Consulta dando a equivocada interpretação de que não houve o reconhecimento do direito ao ressarcimento, mas sim apenas da manutenção do crédito, razão pela qual pugnou pelas glosas indicadas no despacho decisório.

Alega que o art. 16 (caput e parágrafo único) passou a permitir o ressarcimento e a compensação, em relação ao saldo credor acumulado a partir de 09.08.2004, estando a prerrogativa atualmente regulamentada no art. 45 da IN/SRF (sic) n.º 1.717/2017.

Conclui afirmando que “todo contexto jurídico apresentado de forma escoreita demonstra que a Manifestante, com suas operações cooperativista, a luz do que dispõe o art. 15 da Medida Provisória n.º 2.58-35 de 2001, justificou de forma plausível e incontroversa que as saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo devem ter o mesmo tratamento tributário das demais hipóteses como “suspensão”, “isenção”, “alíquota zero” ou “não-incidência”, razão pela qual faz jus ao pedido de ressarcimento nos termos dos arts. 17 da Lei n.º 11.033/2004 e 16 da Lei n.º 11.116/2005”.

Do Direito ao Créditos nas Aquisições de Bens Para Revenda - Aquisição De Cooperados

A Autoridade Fiscal entendeu que as aquisições realizadas pela Manifestante junto a cooperados não poderiam gerar crédito das contribuições para o PIS e a COFINS, tendo em vista que a Instrução Normativa n.º 635/2006 restringe o crédito apenas para aquisições de “não associados”.

Pretende impingir uma interpretação restritiva no que concerne ao aproveitamento de crédito na aquisição de mercadorias junto a cooperativas, cuja limitação não se aplica no presente caso e inexistente para as operações que envolvem atos cooperados.

A Autoridade Fiscal se equivoca ao dizer que não gera direito ao crédito uma aquisição realizada pela Manifestante junto à outra cooperativa.

O “ato cooperado” não se pode confundir, por exemplo, com uma operação de venda tributada pela contribuição do PIS e da COFINS. A regra jurídica para apuração das contribuições para PIS e COFINS não encontra ressonância na forma defendida pela i. Autoridade Fiscal, tendo em vista que não pode haver confusão entre “atos cooperados” e a “devida incidência” de todos os tributos nessas operações.

Quanto à não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, a fim de explicar a matéria em tela, tem-se a limitação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, repetido no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Praticamente todas as operações (vendas) realizadas por uma cooperativa à outra, no caso a Manifestante, são tributadas pelo PIS e a Cofins. O fato de haver algumas deduções e/ou exclusões na apuração dos tributos a recolher pela cooperativa/vendedora não caracteriza a limitação prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sendo esse o correto entendimento quando da “aquisição de cooperados”, inexistente a vedação ao crédito prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois essa limitação ocorre tão somente quando a receita decorrente da operação de compra e venda não está sujeita ao pagamento da Contribuição para PIS e Cofins. O que definitivamente não é o caso das operações glosadas pela Autoridade Fiscal.

A limitação ao crédito, conforme prevê inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, aplica-se tão somente em relação a “bens” e “serviços”, cujo determinado ato jurídico afastou dessas operações a incidência das contribuições. *“A contrario sensu estando o “bem” ou “serviço” sujeito as contribuições, independentemente se a compra e venda é realizada entre cooperados, o direito ao crédito se mantém hígido em razão de que a característica constitucional da incidência que se submete a receita”.*

Portanto, todas as operações glosadas pela Autoridade Fiscal que se encontram representadas no tópico “Bens para revenda – Aquisição de cooperados”, de fato estão no campo da incidência das contribuições.

Despesas com Frete – Transferência de Produtos entre Estabelecimentos

Novamente a Autoridade Fiscal deixar de reconhecer da melhor interpretação da legislação para o caso em análise.

As despesas com transporte de carga são todas, sem qualquer exceção, realizadas para a movimentação de matérias-primas entre as unidades industriais e de beneficiamento da Manifestante.

Não se tratam de deslocamento de produto final pronto para comercialização, mas sim, insumos que serão utilizados em alguma das unidades de beneficiamento. São operações de transporte de matéria-prima de um ponto de coleta até as unidades de beneficiamento, e destas a outras unidades da Manifestante conforme a necessidade da produção, cuja operação o CARF já reconheceu o direito ao crédito.

Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

O fundamento da Autoridade Fiscal resume-se ao fato de que os bens adquiridos pela Manifestante não se enquadrariam na normatividade do inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, que autoriza o creditamento sobre os encargos de depreciação e amortização das 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.

Deve-se analisar o processo produtivo do contribuinte para se impor, com a devida segurança, que determinado produto/bem não é utilizado na produção de bens destinados à venda.

O aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS sobre aquisições do ativo imobilizado utilizados na fabricação de bens destinados à venda foi regulamentado pelo art. 66 da IN SRF nº 247/2002, com a redação alterada pela IN SRF nº 358/2003.

Nesse teor, a Manifestante está autorizada a aproveitar-se de créditos de PIS e COFINS na depreciação de bens do ativo imobilizado utilizados em todas as fases de seu processo produtivo, especialmente quando a própria atividade industrial da Manifestante responde pelos bens glosados pela Autoridade Fiscal como, por exemplo, tratores agrícolas, adubadeira, semeadeira, conjunto de irrigação.

Junta amostragem dos bens do ativo imobilizado e sua destinação no processo industrial, para afirmar que facilmente se verifica que são bens que guardam estreita relação de pertinência ou essencialidade com o seu processo produtivo, que é sociedade cooperativa, com atividade agroindustrial diversificada, sendo impossível dissociar os referidos bens na fabricação de produtos destinados à venda.

DOS PEDIDOS

A manifestante requer o acolhimento da preliminar de mérito e, no mérito, pede a reforma do despacho decisório, a fim de reconhecer: o direito creditório ao ressarcimento integral dos créditos acumulados em virtude de "exclusão da base de cálculo", serem passíveis de manutenção e de ressarcimento por compensação, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, tendo em vista que os citados dispositivos legais se aplicam expressamente às figuras exonerativas classificadas como "suspensão", "isenção", "alíquota zero" ou "não-incidência; o direito creditório ao ressarcimento integral dos créditos relacionados aos Bens Para Revenda - Aquisição de Cooperados; o direito creditório ao ressarcimento integral dos créditos relacionados às Despesas com Frete – Transferência de Produtos entre Estabelecimentos; e o direito creditório ao ressarcimento integral dos créditos relacionados com os Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado.

Requer, ainda, a suspensão da exigibilidade dos valores eventualmente não compensados, nos termos do art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional; e a oportunidade para a produção das provas apontadas e justificadas na presente manifestação, inclusive complementarmente, sob pena de nulidade.

A 7ª Turma da DRJ/DRJ10, acórdão nº 110-001.257, negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar Liquidez e Certeza ao direito alegado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

DECISÕES JUDICIAIS/ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Regra geral, as decisões administrativas e judiciais têm eficácia inter-partes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissivo legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

OPERAÇÕES COM ASSOCIADO. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA. PARTICIPAÇÃO NO PERCENTUAL DE RATEIO DE CUSTOS.

As vendas de bens e mercadorias a associados, excluídas da base de cálculo da contribuição pelas sociedades cooperativas, conforme autorização legal, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero. Trata-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo por força da natureza jurídica da cooperativa quando vende bens e mercadorias ao associado, devendo ser consideradas no cálculo do percentual de rateio do crédito como tributadas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO

É vedado o aproveitamento de créditos da não-cumulatividade em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO.

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.

Em recurso voluntário, a empresa reitera os argumentos de sua defesa anterior e defende a aplicação do laudo como prova de seus alegações.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de interposição, dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, a análise fiscal efetuada voltou-se à verificação dos créditos de PIS/COFINS informados pelo contribuinte, que foram objeto de pedidos de ressarcimento.

Um dos pontos controvertidos nestes autos é o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não-cumulativa das contribuições.

A Recorrente pleiteia os créditos de gastos que entende como essenciais para sua atividade de cooperativa agroindustrial.

Esta 1ª Turma de Julgamento já adotava a posição de que o conceito de insumo para fins de creditamento, no regime da não-cumulatividade, não guarda correspondência com o utilizado pela legislação do IPI, tampouco pela legislação do Imposto sobre a Renda. Dessa forma, o insumo deve ser essencial ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida pela empresa.

Em razão disso, deve haver a análise individual da natureza da atividade da pessoa jurídica que busca o creditamento segundo o regime da não-cumulatividade, para se aferir o que é insumo.

Ademais, sobreveio o julgamento do REsp 1.221.170-PR, proferido na sistemática de recursos repetitivos, no qual o STJ fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 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 nº 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 (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Em virtude do julgamento desse recurso especial, a RFB editou o Parecer Normativo nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018), que prescreveu:

Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDO NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

As glosas são analisadas a seguir.

Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit

Alega a Recorrente que “*não houve a devida análise da Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit em que Manifestante, na ocasião Consulente, logrou êxito na consulta, sendo eficaz (leia-se favorável a Manifestante) exatamente na manutenção dos créditos*”.

Interessa ao presente litígio, portanto, verificar a conclusão da referida Solução de Consulta, e estabelecer a sua relação e pertinência com o direito ora em discussão:

Conclusão

36. À vista do exposto, conclui-se que:

36.1. Entre outras hipóteses e respeitados os requisitos do art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006, a cooperativa pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, bem como manter, créditos calculados em relação a: a) bens para revenda a associados, adquiridos pela cooperativa e de não associados; b) aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços especializados utilizados como insumo na prestação de serviços aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas e na industrialização da produção do associado; e c) armazenagem da produção do associado.

36.2. Todavia, a cooperativa não pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, tampouco manter, os créditos calculados em relação a: a) repasse de valores aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; e b) receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras.

Observe-se, inicialmente, que as conclusões da solução de consulta circunscrevem-se a definir os créditos que a cooperativa pode descontar e manter (item 36.1 da conclusão), diferenciando-os dos créditos que a cooperativa não pode descontar e, tampouco, manter (item 36.2).

A Solução de Consulta não é “*conclusiva nos exatos termos formulados pela Manifestante, ou seja, que as saídas beneficiadas com a exclusão da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e COFINS merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (...)*”, como pretende concluir a Recorrente, como bem posto na decisão de piso conforme os argumentos abaixo:

Observe-se que, além de limitar a possibilidade de desconto/manutenção dos créditos às hipóteses descritas no item 36.1 da Solução de Consulta, a referida conclusão trata apenas dos efeitos concernentes aos próprios créditos das contribuições, não havendo qualquer menção ao tratamento das receitas correspondentes no que se refere ao rateio da receita bruta total entre mercado interno e mercado externo, que foi o objeto da

fiscalização ao concluir que “os valores relativos a essas receitas devem compor o somatório da receita bruta total para fins de rateio (...)”.

Tal conclusão, contida no Termo de Verificação Fiscal é relevante, visto que o pedido de ressarcimento ora em pauta apresenta como fonte do direito creditório o §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, ou seja, os créditos apurados na forma do art. 3º da mesma lei relacionados às receitas de exportação (receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior; prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível; prestação de serviços para 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).

Caso a autoridade fiscal assim não procedesse, haveria o risco de ressarcir, a título de créditos do mercado externo, eventuais créditos apurados sobre receitas em operações realizadas no mercado interno, como são as operações que foram objeto da indigitada Solução de Consulta, o que aconteceria ao arpejo de todas as autorizações legais e normativas.

Por isso, não há no Despacho Decisório e no TVF qualquer descon sideração, contradição ou incompatibilidade com a posição expressa na Solução de Consulta nº 151, da SRRF09/Disit.

Do Direito à Manutenção e Ressarcimento do Crédito nas Saídas Beneficiadas com Exclusão da Base de Cálculo por Equiparação à Norma Prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/2004

Trata-se da mesma temática do tópico anterior, a violação da Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit, da qual figurava como consulente. Adoto também as razões da decisão de piso, por com elas concordar integralmente:

A própria conclusão do tópico, em que afirma que “todo contexto jurídico apresentado de forma escoreita demonstra que a Manifestante, com suas operações cooperativista, a luz do que dispõe o art. 15 da Medida Provisória nº 2.58-35 de 2001, justificou de forma plausível e incontroversa que as saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo devem ter o mesmo tratamento tributário das demais hipótese como “suspensão”, “isenção”, “alíquota zero” ou “não-incidência”, razão pela qual faz jus ao pedido de ressarcimento nos termos dos arts. 17 da Lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005”, demonstra que a alegante mantém-se ao redor da questão da possibilidade de desconto e manutenção de créditos decorrentes das suas operações cooperativistas.

Como já clareado anteriormente, a real questão levantada pela fiscalização, considerando que o pedido de ressarcimento apresenta como fonte do direito creditório o §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, é estabelecer o quanto de crédito vinculado às receitas de exportação encontra-se disponível para o pretendido ressarcimento. Para tanto, é necessário corrigir o tratamento das receitas correspondentes às operações com cooperados, computando os seus valores na receita bruta, para fins de estabelecer o correto rateio da receita bruta total entre mercado interno e mercado externo.

Considerando que a manifestante sequer tangencia tal questão, e que os eventuais créditos decorrentes de operações no mercado interno, ainda que porventura existentes, não estão contemplados diretamente na fundamentação do pedido de ressarcimento, temos por prejudicadas as alegações manifestas neste tópico, com manutenção das conclusões da autoridade fiscal no Despacho Decisório.

Logo, não se acolhe também os argumentos tecidos pela empresa neste tópico.

Do Direito ao Créditos nas Aquisições de Bens para Revenda - Aquisição de Cooperados

Insurge-se contra o entendimento da Autoridade Fiscal, de que as aquisições realizadas junto a cooperados não poderiam gerar crédito das contribuições para o PIS e a COFINS, tendo em vista que a Instrução Normativa nº 635/2006 restringe o crédito apenas para aquisições de “não associados”.

Não há razão no argumento. A decisão de piso foi precisa também neste tópico:

A possibilidade de descontar, do valor das contribuições incidentes sobre a receita bruta, o crédito calculado em relação a aquisições de bens para revenda, estava regulamentada, à época dos fatos, pela Instrução Normativa SRF nº 635/2006, que assim dispunha:

Dos Créditos a Descontar na Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins Dos créditos decorrentes de aquisição e pagamentos no mercado interno

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I -bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:
(...)

II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de 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; (...)

Tal disciplina mantém-se hígida até os dias atuais, através do art. 298, I, da IN RFB nº 1.911/2019. Assim, existe base legal para o desconto de créditos na aquisição de não associados, mas inexistente base para o creditamento na aquisição de associados.

Relevante, ainda, estar-se diante de ato cooperativo, na acepção dada pelo art. 79 da Lei nº 5.764/1971 (que “define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas”), *in verbis*:

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.

Inexistindo a incidência das contribuições, nas operações em questão, por tratarem-se de atos cooperativos, é natural que inexistam, também, o direito ao creditamento, por força do inciso II do §2º do art. 3º da 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:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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. (...)

Observe-se que tais conclusões foram evidenciadas, até mesmo, nos parágrafos 8 a 11 da própria Solução de Consulta nº 151 - SRRF09/Disit, de 27 de junho de 2011, que a empresa utiliza em seu socorro em outros momentos da presente Manifestação de Inconformidade.

Mantém-se, portanto, as disposições do Despacho Decisório.

Despesas com Frete – Transferência de Produtos entre Estabelecimentos

Sustenta a Recorrente que:

Outrossim, deve-se entender melhor a atividade agroindustrial da Recorrente para certificar de que as despesas com transporte de carga são todas, sem qualquer exceção, **realizadas para a movimentação de matérias-primas entre as unidades industriais e de beneficiamento.**

Basta analisar o Laudo do Processo Produtivo que facilmente se comprova a necessidade de deslocamento de um insumo/matéria-prima para uma das unidades da Recorrente, tendo em vista a localização geográfica das plantas industriais. Logo, **não se tratam de deslocamento de produto final pronto para comercialização**, mas sim, **insumos que serão utilizados em alguma das unidades de beneficiamento.**

Há no laudo do processo produtivo, ora anexado, descrição do processo de beneficiamento dos insumos soja em grãos e para refino, café em grãos e para refino, algodão caroço, canola e girassol para refino, trigo para refino e grãos, inclusive seguindo instruções normativas do MAPA (Ministério da Agricultura e Abastecimento).

Dessa forma, não se tratariam apenas de produtos acabados, mas insumos que são utilizados no processo produtivo, como café, soja, trigo para refino, algodão caroço, canola e semente de girassol para refino, laranja e néctar etc. Operações de transporte de matéria-prima de um ponto de coleta até as unidades de beneficiamento, e destes a outras unidades da Recorrente conforme a necessidade da produção.

Em análise do Laudo, identifica-se que há vários processos produtivos que demandam insumos e fases diferentes. Por essa razão, não há como afastar a essencialidade dos dispêndios com frete. Assim, revento as glosas referentes a:

(i) Frete na aquisição de insumos, por representar custo de aquisição, com crédito fundamentado no inciso II, do art. 3º.

(ii) Frete na transferência de insumos/produtos inacabados entre diferentes estabelecimentos da empresa, por representar também custo de aquisição, com crédito fundamentado também no inciso II.

Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

O Laudo técnico identifica os principais bens do ativo imobilizado da empresa e suas respectivas utilizações.

Da leitura em conjunto com as planilha de glosas dos imobilizados, cabe a reversão das glosas do sistema de aeração do armazém, balança rodoviária, ventilador centrifugo, forno elétrico industrial, conjunto de irrigação, equipamentos de conservação do armazém, trator agrícola, pulverizador hidráulico, cultivador São Francisco, pulverizador atomizado, secador de ar comprimido, sistema de termometria, prensa hidráulica, podador lateral, trilhadeira de parcela, determinador de umidade, dosadores, rack para armazenamento, tanques, balanças, centrifugadoras, filtros, misturador, trocador de calor, reator, medidores de vazão e secador adubadeira, agitador magnético, alicate amperímetro, analisador de rede, alinhador de eixo, aparelho de GPS, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos, balanças, betoneira, bicicleta cargueira, bomba diversas, caixas d'água, calibrador de pressão, carretas diversas, carrinhos diversos, compressores de ar, conjuntos de irrigação, dosímetro de ruído, empilhadeira, enceradeira, endoscópio, escadas, esmerilhadeiras, exaustores eólicos, forno elétrico industrial, furadeiras, lavadoras de alta pressão, máquinas de cortar grama, medidores de distância, de energia, de nível, motobombas diversas, motoserra, parafusadeiras, pistolas para pintura e pulverização, politriz, prensas hidráulicas, pulverizadores, roçadeiras, semeadeira, sistema de alarme, soprador, talhas, tanques para diesel, termômetro, testador digital de cabos, transformadores, tratores agrícolas, ventiladores, entre outros, por serem utilizados na produção de bens destinados à venda.

A utilização de todo o maquinário está descrita nos laudos de processo produtivo anexados aos autos, logo, em síntese, cabe a reversão das glosas do ANEXO VI – “BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – DEPRECIAÇÃO - GLOSAS – GERAL”.

No tocante à apropriação de créditos em relação à depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (art. 31 da Lei nº 10.865/04), a celeuma foi analisada pelo STF, no Recurso Extraordinário 599.316, julgado em repercussão geral, com trânsito em julgado em 20/04/2021. Restou assentado que o art. 31, *caput*, é inconstitucional:

PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO – LIMITAÇÃO – LEI Nº 10.865/2004. Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

A limitação temporal do aproveitamento dos créditos decorrentes das aquisições de bens para o ativo imobilizado realizadas até 30 de abril de 2004, no regime não-cumulativo do PIS e COFINS, ofende os princípios constitucionais do direito adquirido, da irretroatividade da lei tributária, da segurança jurídica e da não-surpresa.

Declarada a inconstitucionalidade o art. 31 da Lei nº 10.865/05 pela Corte Especial deste Tribunal.

Por conseguinte, deve ser afastada a trava do limite temporal.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter a glosa dos fretes de insumos e produtos inacabados e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora