



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11020.720397/2007-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3801-001.931 – 1ª Turma Especial
Sessão de 26 de junho de 2013
Matéria RESSARCIMENTO - PIS
Recorrente COOPERATIVA VITIVINÍCOLA ALIANÇA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

SALDO CREDOR. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. PROVA.

O ressarcimento/compensação de saldo credor do PIS está condicionado à apresentação dos documentos fiscais imprescindíveis à comprovação do direito a sua fruição, bem como a apuração da certeza e liquidez dos valores pleiteados

NORMAS PROCESSUAIS. ÔNUS DA PROVA

Nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, compete a. pessoa jurídica postulante de direito de ressarcimento a prova do cumprimento das condições postas em lei para o exercício pretendido.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Relator.

Processo nº 11020.720397/2007-12
Acórdão n.º **3801-001.931**

S3-TE01
Fl. 72

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes (Presidente), Paulo Guilherme Déroulède, Sidney Eduardo Stahl, Marcos Antonio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

CÓPIA

Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, nas partes que interessam para elucidar os fatos, em razão do princípio da economia processual:

Trata o presente do pedido de ressarcimento do PIS não cumulativo-mercado interno, referente aos períodos de apuração de outubro a dezembro de 2005, juntando cópia do DAPON do período (fls. 03/06).

Foi o ressarcimento indeferido pela DRF em Caxias do Sul, conforme explicado às fls. 08/10. A justificativa foi de que a interessada, por tratar-se de cooperativa de produção agropecuária na especialidade da vitivinicultura, 'pretendia ressarcimento por considerar que as exclusões da base de cálculo que a legislação 'permite (artigo 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, artigo 1º da Lei n.º 10.676/2003 e artigo 17 da Lei n.º 10.684/2003) equivaleriam a uma isenção parcial, tese que a autoridade a quem cabe a apreciação não concorda, argumentando inexistir tal isenção ante a inexistência de ato neste sentido e porque o artigo 111 do Código Tributário Nacional determina que devem ser interpretados literalmente os dispositivos legais que tratem de exclusão, suspensão ou outorga de isenção do crédito tributário. Assim, não cabe tentar estender para o caso o disposto no artigo 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, já que a contribuinte não dá saída a nenhum produto com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência.

Cientificada, a interessada apresenta sua inconformidade (fls. 12/17), • argumentando que os artigos 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e 16 da Lei n.º 11.116, de 2005, são aplicáveis a todos os contribuintes do PIS e da Cofins, e que as exclusões da base de cálculo constituem-se em desonerações tributárias, Portanto seriam isenções parciais. Aponta e transcreve jurisprudência que se lhe afigura estar de conformidade com a tese que adota. Assegura que a única alternativa de definição aplicável às exclusões atribuídas pelas regras dos artigos 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, 1º da Lei n.º 10.676, de 2003, 17 da Lei n.º 10.684, de 2003, e 10 da Instrução Normativa SRF n.º 635, de 2006, é a da hipótese de não incidência em face de prática de ato cooperativo. Também assegura que não se utilizou de créditos presumidos, ou seja, daqueles que seriam decorrentes da aquisição direta de produtor rural de produtos agropecuários. Assim, seu Pedido conteria apenas valores decorrentes de aquisição de produtos e mercadorias tributadas pelo PIS e pela Cofins, adquiridas no mercado interno e aplicadas na produção e comercialização de produtos e mercadorias igualmente tributadas por aquelas contribuições.

A Delegacia de Julgamento em Porto Alegre (RS), às fls. 52/56, proferiu a seguinte decisão, nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

Ementa: PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO

Os valores que por definição legal são excluídos da base de cálculo da contribuição não dão origem a créditos.

Solicitação Indeferida

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme recurso de fls. 64 a 68, reproduzindo, na essência, as razões apresentadas por ocasião da impugnação e pleiteando a “*manutença dos créditos de PIS e COFINS, a teor do artigo 17, Lei nº 11.033/2004, e ao ressarcimento postulado (art. 16, Lei nº 11.116/2005), posto que as saídas apontadas no pleito exordial possuem natureza eminentemente isentiva (ou não incidente)*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Antonio Borges - Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

O cerne do presente litígio refere-se ao pedido da Recorrente para restituir valores de supostos “créditos” de PIS/COFINS originários de exclusões da base de cálculo postas na legislação tributária, por entender que tais exclusões possuem natureza eminentemente isentiva (ou não incidente).

Segundo alega a Recorrente, as exclusões que lhe dariam direito ao crédito são as que a legislação permite sejam utilizadas, conforme previsto através dos artigos 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, 1º da Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003 e 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, os quais colaciono abaixo.

Artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

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

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

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados:

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas:

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§1o Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

$$(\dots)$$

Artigo 1º da Lei nº 10.676, de 22 de maio de 2003

Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da

COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras 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, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§ 1º As sobras líquidas da destinação para constituição dos Fundos referidos no caput somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a este creditadas, distribuídas ou capitalizadas pela sociedade cooperativa de produção agropecuárias.

§ 2º Quanto às demais sociedades cooperativas, a exclusão de que trata o caput ficará limitada aos valores destinados a formação dos Fundos nele previstos.

(...)

Artigo 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003

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.

(...)

A Lei 11.033, de 21 de Dezembro de 2004, por sua vez, em seu artigo 17 estabeleceu que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o Pis e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, *in verbis*:

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.

O seu Pedido de Ressarcimento teria por base o artigo 16º da Lei 11.116/04 de 18 de Maio de 2005, que autoriza as sociedades cooperativas a pedir ressarcimento do saldo credor da contribuição para o Pis e da Cofins apurado na forma do artigo 3º das Leis 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833 de 29 de dezembro de 2003 e do artigo 15º da Lei 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, além de poder fazer as devidas compensações com débitos próprios vencidos ou vincendos, relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica.

Tais créditos utilizados no pedido de ressarcimento seriam, ainda de acordo com a Recorrente, oriundos de aquisição de produtos e mercadorias tributadas pelas citadas contribuições sociais, adquiridas no mercado interno e aplicadas na produção e comercialização de produtos e mercadorias igualmente tributados pelo PIS e pela COFINS.

Compulsando os autos, verifico que não foram anexados os documentos comprobatórios da regularidade dos créditos informados no pedido de ressarcimento, tais como demonstrativos, DACON, cópia da escrituração fiscal e dos lançamentos contábeis, e que embasariam eventual direito creditório.

Considerando-se que as informações prestadas no PERDCOMP situam-se na esfera de responsabilidade do próprio contribuinte, cabe a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões. Conforme já salientado, em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 333, inciso I, que se aplica subsidiariamente ao processo tributário:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

(...)

Sem embargo da discussão de que a “exclusão da base de cálculo” se enquadraria no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, este autoriza a manter os créditos vinculados às operações de venda nele descritas: “as vendas efetuadas (...) não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”, não em permitir o creditamento.

Ocorre que o pressuposto primeiro para a manutenção de um crédito é que esse exista, pois é evidentemente impossível manter algo inexistente, razão pela qual a Recorrente deveria ter instruído corretamente os autos para que se pudesse verificar a procedência dos mesmos.

Não obstante as considerações anteriores, permitam-me tecer alguns breves comentários sobre a tese esposada pela Recorrente.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), colacionada pela Recorrente (Recurso Extraordinário n.º 174.478-2/SP), no sentido de que redução da base de cálculo é isenção parcial, mesmo que interpretativa, foi exarada em um contexto totalmente diverso do presente., não sendo vinculante à Administração Pública nos termos do Decreto 2.346/97, razão pela qual deve ser amoldurada ao caso concreto.

Como contraponto cito o Parecer PGFN nº 405, de 12 de março de 2003, o qual traça distinções entre não-incidência, alíquota zero e isenção, e que, a princípio, conduziria a conclusão divergente, conforme trecho colacionado abaixo:

48. Constata-se, então, que, enquanto a isenção contém regras próprias, inclusive, sujeita a condições e requisitos (art. 176, CTN), a alíquota zero expressa uma alíquota, embora "livre ou zero" (como entendido pelo STF), surtindo os mesmos efeitos das

demais alíquotas - já que a alíquota 0, 10, 30, 70, etc., estão, todas, contidas na Tabela do IPI.

49. Portanto, não prevaleceu a tese de uma das correntes doutrinárias, segundo a qual a isenção impede a incidência tributária, ou que mutila a regra-matriz de incidência. Isto porque, se a isenção "exclui" o crédito tributário (Arts. 97, VI; 175, I, e 176, CTN), significa que o crédito tributário "existia", pois só se exclui algo que existe. Portanto, a incidência tributária existe, sendo excluída pela lei da isenção. E tanto é verdade que, se a "condição" não for cumprida (Art. 176, CTN), persiste a obrigação tributária (crédito tributário do Fisco).

Mais adiante (itens 60 e ss.), o Parecer reforça essas diferenças, pautado na doutrina de Rubens Gomes de Souza, que afirma o seguinte:

A) Incidência é a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido o respectivo fato gerador; ex: o fato gerador do imposto predial é a propriedade de imóvel construído na zona urbana: logo, sempre que exista um terreno com construção, situado na zona urbana, incide o imposto predial.

B) Não incidência é o inverso da incidência: é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador; retomando o mesmo exemplo acima: se o terreno estiver situado na zona urbana, mas não construído, ou se, embora construído, estiver fora da zona urbana, não incide o imposto predial. Uma hipótese especial de não incidência é a imunidade, a que já nos referimos (§ 22), e de que voltaremos a tratar (§ 58).

C) Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; voltando ainda ao mesmo exemplo: se a lei concede isenção do imposto predial aos edifícios das embaixadas e consulados, um prédio situado na zona urbana, que como já vimos incide no imposto, se for ocupado por embaixada ou consulado fiscal ficará dispensado do seu pagamento, isto é, ficará isento por força de lei.

É importante fixar bem as diferenças entre não incidência e isenção: tratando-se de não incidência, não é devido o tributo porque não chega a surgir a própria obrigação tributária; ao contrário, na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento do tributo que seja efetivamente devido. Finalmente, a não incidência decorre da própria definição do fato gerador contida na lei tributária: desde que o fato ocorrido não corresponda àquela definição, dá-se a não incidência; a isenção, ao contrário, depende de lei expressa, justamente por ser um favor, isto é, uma exceção à regra de que, verificado o fato gerador, é devido o tributo.

(SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: *Resenha Tributária*, 1981. p. 96-7 – com destaques no original.)

Nesse contexto, para que a exclusão da base de cálculo fosse uma não-incidência, o tributo não seria devido “*por não ter ocorrido o respectivo fato gerador*”. Vale dizer, como a não-incidência decorre da própria definição do fato gerador contida na lei tributária, o tributo não é devido porque o fato ocorrido não corresponde àquela definição legal, de modo que “*não chega a surgir a própria obrigação tributária*”.

Por esta linha de raciocínio, não é exatamente o caso da exclusão da base de cálculo. Neste caso, o fato gerador ocorre, só que, quando da sua valoração quantitativa (SOUZA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 103-4), a base de cálculo é zero.

Para que a exclusão da base de cálculo fosse uma isenção, ela teria que ser um “*favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido*”. Seria um caso de “incidência”, em que ocorre o fato gerador, o tributo é devido, há uma obrigação tributária, mas a lei dispensa o pagamento.

Também não é o caso da exclusão da base de cálculo. Aqui, ocorre o fato gerador, mas o tributo não chega a ser devido, porque a base de cálculo é zero.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário e, por conseguinte, para indeferir o pedido de ressarcimento.

É assim que voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges