



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

**Processo n°** 11070.000636/2007-29  
**Recurso n°** 123.456 Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-001. 253 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 28 de fevereiro de 2011  
**Matéria** Ressarcimento COFINS  
**Recorrente** COOP.AGRIC.MISTA GENERAL OSORIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

Ementa:. RESSARCIMENTO. COFINS NÃO CUMULATIVA. COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO NAS VENDAS COM TRIBUTAÇÃO SUSPensa, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL NÃO REVOGA NORMA ESPECÍFICA.

A norma contida no § 4º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/04, dispõe especificamente acerca das pessoas enumeradas nos incisos de I a III, do § 1º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, enquanto o art. 17, da Lei nº 11.033/2004, traz uma regra geral. Como uma norma geral não revoga uma norma específica, a vedação do §4º, também do artigo 8º permanece em vigor, de modo que não é permitido o aproveitamento de crédito, por essas cooperativas, em ralação a vendas com tributação suspensa, não tributada ou isentas.

CRÉDITO DA COFINS NÃO CUMULATIVA. RECEITA FINANCEIRA. MÉTODO DO RATEIO PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

O método do rateio proporcional é aplicado somente quando parte da receita da Contribuinte é cumulativa e a outra parte é não cumulativa. Sendo a receita exclusivamente não cumulativa, não há como aplicar o método do rateio proporcional, disposto no § 8º, do art.3º, inciso II, da Lei 10.833/2003. Logo, não há que se falar em aplicação da proporcionalidade das receitas financeiras.

COFINS NÃO-CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC. FALTA DE PREVISÃO LEGAL E POSTERIOR VEDAÇÃO EXPRESSA.

Até 30 de abril de 2004 faltava previsão legal para aplicação da Taxa SELIC na atualização monetária do ressarcimento da COFINS não-cumulativa, após essa data, a vedação à atualização passou a ser expressa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Presidente.

JEAN CLEUTER SIMÕES MENDONÇA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Odassi Guerzone Filho.

## **Relatório**

Trata o presente processo de ressarcimento da COFINS não cumulativa do 4º trimestre de 2005, transmitido por PER/DCOMP 05/10/2006 (fls.01/04), referente a vendas para o mercado interno.

A Autoridade Fiscal constatou que houve falhas na apuração do crédito da Contribuinte, pois em sua escrituração havia exclusão da receita bruta não prevista na legislação e aproveitamento de crédito indevido, tais como na devolução de mercadorias cujas saídas não foram tributadas, na venda de mercadorias com a tributação suspensa, apuração de crédito oriundo de receitas financeiras, dentre outros (fls.82/97). Com isso, parte do crédito foi glosado e foi reconhecido apenas parte do crédito pleiteado (fls.124/127).

A Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls.138/161), sem sucesso, haja vista a decisão da DRJ em Santa Maria-RS, a qual prolatou acórdão (fls.188/205) com a seguinte ementa:

*“INCONSTITUCIONALIDADES. ILEGALIDADES.*

*A apreciação de alegações que se refiram à inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas ou atos está deferida ao Poder Judiciário, por força do próprio Texto Maior.*

*(...)*

*REGIME NÃO-CUMULATIVO. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIAS. VENDA DE PRODUTOS COM SUSPENSÃO. DIREITO À APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VEDAÇÃO.*

*No regime da não-cumulatividade, não é encontrado fundamento legislativo para que cooperativas de produção agropecuária que efetuem vendas de produtos com suspensão da contribuição, possam apurar créditos, sejam eles básicos ou presumidos, porquanto o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que prevê a manutenção de créditos decorrentes de custos, despesas e encargos incorridos na atividade de empresas sujeitas à COFINS, vinculados a vendas efetuadas com suspensão, não revogou o art. 8º, §§ e incisos, da Lei nº 10.925, de 2004.*

*RECEITA BRUTA TOTAL. SEGREGAÇÃO DE CRÉDITOS. NÃO INCLUSÃO. RECEITA FINANCEIRA.*

*As receitas financeiras não devem ser adicionadas na receita bruta total utilizada na apuração de percentual para a segregação de créditos de COFINS não-cumulativa, uma vez que não há previsão legal para apuração de créditos vinculados a tais receitas.*

*(...)*

*CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL. De acordo com o disposto nos arts. 13 e 15 da Lei nº 10.833, de 2003, não incide atualização monetária sobre créditos de COFINS objeto de ressarcimento.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.*

*As decisões administrativas proferidas pelos Órgãos colegiados, bem como as proferidas pelo Poder Judiciário, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido”.*

A contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ em 03/12/2009 (fl.207) e interpôs Recurso Voluntário em 09/12/2009 (fls.210/234) alegando, em resumo, o seguinte:

1- O art. 17 da Lei n 11.033/2004 e o art. 16 da Lei n 11.116/2005 não deixam dúvida quanto à possibilidade de aproveitamento dos créditos decorrentes de saídas sem a incidência das contribuições para o PIS e COFINS.

2- As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal n 635/2006 e nº. 660/2006, ao interpretar que o art. 17 da Lei nº. 11.033/2004 não revogou a vedação de aproveitamento de créditos dos incisos I e II, do § 4º, do art. 8º, da Lei n 10.925/2004, estão equivocadas, pois contrariam a regra de que a lei mais recente revoga a mais antiga nas disposições que forem contrárias;

3- A MP- Medida Provisória – nº 1.858-7/99, convertida na MP nº 2.158-35/01, revogou a isenção do PIS e da COFINS sobre atos cooperados, mas autorizou a exclusão de algumas receitas da base de cálculo;

4- A Lei nº 10.684/2003, em seu art. 17, passou a excluir da receita da base de cálculo do PIS e da COFINS os custos agregados aos produtos entregues pelo associado, e comercializado pela cooperativa;

5- As operações realizadas com os cooperados estão fora do campo de incidência do PIS e da COFINS, portanto são isentas e as vendas classificadas como isentas e não incidentes não possuem nenhuma vedação na legislação para a manutenção dos créditos;

6- A base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento, que inclui o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Portanto, não se deve excluir da base de cálculo a proporção das receitas financeiras;

7- O direito a ter o crédito corrigido com base na Taxa SELIC está disposto no § 4º, do art. 39, da Lei nº 9.250/95;

Ao fim, a Recorrente pediu a reforma do acórdão da DRJ, para que seja reconhecido integralmente seu crédito, bem como corrigido pela Taxa SELIC.

É o Relatório.

## Voto

Assinado digitalmente em 25/03/2011 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA, 04/04/2011 por GILSON MACEDO R OSENBURG FILHO

Autenticado digitalmente em 24/03/2011 por JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA  
Emitido em 04/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele tomo conhecimento.

O cerne da questão consiste na possibilidade de aproveitamento de crédito da COFINS não cumulativa, referente à venda com tributação suspensa, isentas e não tributada, bem como advindo de receitas financeiras, pelas cooperativas agropecuárias.

## **1- DO DIREITO AO CRÉDITO NAS VENDAS COM TRIBUTAÇÃO SUSPensa, ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS.**

O caput do art. 8º e § 1º Lei nº 10.925/2004 assim determinam:

*“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.*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:*

*I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e*

*III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)”.*

Todavia, o §4º, também do artigo 8º trouxe vedação ao aproveitamento do crédito pelas cooperativas agropecuárias da seguinte forma:

*“§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:*

*I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;*

*II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo”*

No fim de 2004, mais precisamente em 22/12/2004, foi publicada a Lei nº 11.033/2004, a qual trouxe no seu art. 17 a seguinte redação:

*“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”.*

Apesar da suposta divergência das normas, não há conflito, pois a primeira (§ 4º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004), traz uma vedação específica para as pessoas listadas nos incisos de I a III, do § 1º, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, onde estão incluídas as cooperativas de produção agropecuária. O art. 17, da Lei nº 11.033/2004, traz uma regra geral, sem revogar a regra especificar.

Portanto, a vedação do §4º, também do artigo 8º permanece em vigor, de modo que não é permitido o aproveitamento de crédito, por essas cooperativas, em relação a vendas com tributação suspensa, não tributadas ou isentas.

## **2 DO CÁLCULO DO CRÉDITO SOBRE RECEITA FINANCEIRA NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE**

A não cumulatividade é o método utilizado a fim de evitar o efeito cascata dos tributos. No caso da COFINS, o legislador optou por descontar o crédito na saída com base no valor pago na entrada dos insumos.

Nesse aspecto, a Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, apresenta o rol dos itens que geram o crédito da COFINS, *in verbis*:

*“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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008).

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

Como é possível perceber pelo texto acima, as receitas financeiras não estão no rol dos itens que geram crédito da COFINS não cumulativa.

Além disso, o método proporcional disposto no § 8º, inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, é aplicável somente quanto às receitas submetidas ao regime de incidência cumulativa, quando a pessoa jurídica tem apenas parte da receita não cumulativa. É o que se infere da leitura desses do § 8º, *in verbis*”:

*“ § 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”.*

Conforme a própria Recorrente relata em seu Recurso, no tópico “DOS FATOS”, “*a cooperativa está sujeita ao regime da não-cumulatividade, na totalidade das suas receitas, no que tange a apuração e recolhimento das contribuições para o PIS e da COFINS (...)*”.

Sendo assim, o método do rateio proporcional, disposto no § 8º, não é aplicável à Recorrente, em razão de sua tributação ocorrer totalmente pelo método da não cumulatividade.

Portanto, como as receitas financeiras não compõem o rol dos insumos que geram crédito da COFINS não cumulativa e como a receita da Recorrente não se enquadra na hipótese do § 8º, do art.3º, da Lei 10.833/2003, a Autoridade Fiscal procedeu de modo correto, ao retirar da base de cálculo do crédito, a proporção relativa à receita financeira.

### **3. DA CORREÇÃO DO CRÉDITO DA COFINS NÃO CUMULATIVA PELA TAXA SELIC**

O debate acerca da aplicação da Taxa SELIC aos tributos é de longa data, isso porque essa Taxa SELIC tem uma natureza jurídica indefinida, não sendo somente juro, muito menos somente atualização monetária. Nesse contexto, interessante a definição dada por Alexandre Barros Castro (*in* Procedimento Administrativo Tributário – 2008. p. 201), para quem a Taxa SELIC é “*um misto complexo de juros e correção monetária, de características remuneratórias, ora utilizada com características moratórias, ora com caráter compensatório*”.

Esse misto entre juros moratórios e compensatórios leva ao debate da constitucionalidade da Taxa SELIC, matéria que não se adentrará, pois não merece delongas no presente caso, além de ser vedada a apreciação de constitucionalidade pelas esferas administrativas.

O fato é que a correção monetária dos créditos tributários a favor da União é autorizada pela Súmula nº 04 do CARF. No entanto, a aplicação da Taxa SELIC para corrigir os ressarcimentos dos contribuintes sempre padeceu de falta de previsão legal e, no caso de

Processo nº 11070.000636/2007-29  
Acórdão n.º 3401-001. 253

S3-C4T1  
Fl. 243

ressarcimento da COFINS não-cumulativo, a vedação é expressa, conforme o art. 13 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, *in verbis*:

*“Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores”.*

Portanto, não que se falar em atualização pela SELIC, haja vista a falta de previsão legal.

*Ex positis*, nego provimento ao Recurso Voluntário interposto.

Jean Cleuter Simões Mendonça - Relator