



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11070.002343/2009-48
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.631 – 3ª Turma
Sessão de 20 de novembro de 2018
Matéria 63.697.9999 - COFINS - CRÉDITO - Outros
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA TRITICOLA REGIONAL SANTO ANGELO LTDA EM LIQUIDACAO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2004

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL.

A pessoa jurídica sujeita à cobrança não-cumulativa da COFINS que aufera receitas submetidas a diversas fontes (vinculadas a operações de mercado interno; mercado interno não tributadas - isenção, alíquota zero e não incidência - e exportação), no caso de custos, despesas e encargos vinculados a todas as espécies de receitas, calculará os créditos correspondentes a cada espécie de receita pelo método de apropriação direta ou de rateio proporcional, a seu critério. No método de rateio proporcional, aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta de cada espécie de receita e a receita bruta total, auferidas em cada mês, considerados todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de ressarcimento de créditos de Cofins oriundos da incidência não cumulativa em operações do mercado interno não tributada (isenção alíquota zero e não incidência), no montante originário de R\$ 1.209.331,34, referente aos terceiro e quarto trimestres do ano de 2004.

Despacho Decisório SEORT DRF/CPS não reconheceu a integralidade do crédito, reconhecendo apenas o direito creditório de R\$ 17.580,91.

Intimada do despacho, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, para que fosse reformado o despacho decisório e reconhecido o direito creditório objeto do pedido de ressarcimento do presente processo. Em resumo, apresentou os seguintes argumentos:

- *o método de rateio para a apropriação dos créditos está legalmente previsto, enquanto a metodologia híbrida adotada agente fiscal neste processo foi realizada sem embasamento legal.*
- *não tendo resultado base de cálculo tributável, o crédito apurado não pode ser rateado com a receita do mercado interno tributada, devendo, portanto, ser mantido o rateio dos créditos de acordo com a proporcionalidade apurada pela cooperativa.*
- *o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 possibilitou, a partir de 1º/08/2004, que as vendas de produtos relacionados no art. 8º daquela Lei fossem realizadas com suspensão do PIS e da Cofins. Posteriormente foram editadas as Leis nºs 11.033/2004 e 11.116/2005, onde ficou autorizado expressamente o ressarcimento/compensação dos créditos acumulados;*
- *a cooperativa tem direito ao crédito presumido, eis que: desempenha atividades agroindustriais na produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM; adquire de pessoas físicas e jurídicas que desempenham atividade rural, insumos utilizados no processo produtivo, em conformidade com o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e art. 7º da IN SRF 660; bem como realiza o beneficiamento das mercadorias (grãos) através de procedimentos próprios e necessários para obtenção do Padrão Oficial;*
- *o estoque de abertura é formado pelo custo de aquisição nos bens relacionados no art. 3º daquelas Leis, cuja possibilidade de ressarcimento do crédito apurado é*

reconhecida pela própria RFB, conforme disciplinado nos arts. 27 e 29 da IN SRF nº 900/2008, razão pela qual a cooperativa requer o ressarcimento integral do crédito presumido sobre o estoque de abertura na proporção das receitas de exportação, suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

- devem ser consideradas as exclusões da base de cálculo referente aos valores repassados aos associados, às vendas efetuadas a associados, à receita da industrialização da produção do associado e ao custo agregado ao produto agropecuário do associado;*
- a autoridade fiscal violou o art. 2º da Lei nº 9.784/1999, não observando os princípios que devem nortear a administração pública;*
- os créditos da cooperativa devem ser corrigidos pela Selic, nos termos do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995 a partir do fato gerador, correspondendo, no presente caso, a partir de cada período de apuração, ou seja, a partir do momento que o crédito poderia ter sido aproveitado.*

Já a DRJ, considerou, por unanimidade, procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito creditório no montante de R\$ 121.098,45.

Intimada do acórdão de piso, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, onde retomou os argumentos da manifestação de inconformidade e acrescentou outros, sob os seguintes tópicos:

- 1) Do critério de rateio para apropriação dos créditos apurados proporcionais às receitas de exportações, receitas no mercado interno tributadas e não tributadas;*
- 2) Das vendas com suspensão do PIS e Cofins Ilegítima restrição ao aproveitamento de créditos;*
- 3) Crédito presumido Atividade agroindustrial Produção das mercadorias de origem vegetal classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM;*
- 4) Da apuração da base tributável do PIS e Cofins Exclusões permitidas às sociedades cooperativas; e*
- 5) Previsão legal para incidência da Selic*

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em 29/03/2017, resultando no acórdão nº 3402-003.973, que tem as seguintes ementas:

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Todos os créditos normais do contribuinte devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de ressarcimento das

exportações, independente de ser ou não o mesmo vinculado ao mercado externo.

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CEREALISTA. PREVISÃO LEGAL. PERÍODO DETERMINADO. CONDIÇÕES. INOBSERVÂNCIA.

A legislação que regulamentou o sistema não cumulativo das contribuições sociais previu o direito de apropriação de crédito presumido da atividade agroindustrial para o cerealista, que exerce a atividade de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal especificados, apenas para o período entre fevereiro e julho do ano de 2004.

A concessão do crédito presumido à cerealista estava condicionada à venda dos produtos às empresas identificadas no §5º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, então vigente.

A partir de agosto de 2004, o crédito presumido ficou restrito às pessoas jurídicas que desenvolvam atividade agroindustrial, nas condições especificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO NAS VENDAS COM TRIBUTAÇÃO SUSPensa, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é permitido o aproveitamento de crédito pelas cooperativas agropecuárias em relação a vendas não tributadas, isentas ou com a tributação suspensa.

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 do artigo 8º permanece em vigor.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO. *O crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º da Lei nº10.925/2004 não se submete à tríplex forma de aproveitamento, só podendo ser utilizado para o abatimento das contribuições devidas por operações no mercado interno.*

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que seja recalculado o direito creditório da contribuinte com base no método do rateio proporcional adotado pela contribuinte para a apropriação dos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, à receita tributada e à receita não tributada no mercado interno. Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto deram provimento em maior extensão para reconhecer o direito ao crédito da atividade cerealista após a Lei nº 11.196/2005, às exclusões da base de cálculo e à correção pela taxa Selic. O Conselheiro Carlos

Augusto Daniel Neto apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Everdon Schlindwein, OAB/PR nº 80.356.18.

Embargos de declaração da Fazenda

A Procuradoria da Fazenda Nacional manejou embargos de declaração ao acórdão pois entendeu que este omitiu-se quanto a apresentação das razões para o entendimento de que a contribuinte teria calculado corretamente os créditos utilizados ou sobre as irregularidades apontadas pela fiscalização. Esses embargos foram acolhidos e apreciados na mesma Turma Ordinária, porém por ela rejeitados, pois entendeu-se que o colegiado havia apreciado de forma motivada as questões que lhe foram submetidas no recurso voluntário, sem a omissão apontada.

Recurso especial de Fazenda

Intimada para ciência do acórdão a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência. O acórdão paradigma nº 3302-01.184 afirma que somente os custos, despesas e encargos comuns às receitas de exportação e às receitas do mercado interno podem compor o método do rateio proporcional utilizado para o cálculo dos créditos previstos no art. 6º, § 3, da Lei nº 10.833/2003. O acórdão *a quo*, por sua vez, autoriza que custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente ao mercado interno compõem o cálculo dos créditos previstos no art. 6º, § 3º da mesma lei.

O Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência do Procurador, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, dando-lhe seguimento.

Intimada do acórdão recorrido, do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional e do despacho de admissibilidade deste recurso, a contribuinte não apresentou contrarrazões no prazo regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência da Fazenda é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e por isso dele conheço.

Restou o litígio apenas em relação ao critério de rateio para apropriação dos créditos apurados proporcionais às receitas de exportações, receitas do mercado interno tributadas e receitas do mercado interno não tributadas (alíquota zero, isenção ou não incidência).

Interessante salientar que tanto o acórdão recorrido, quanto a decisão da DRJ que manteve o critério de rateio utilizado pela fiscalização se estribaram na mesma legislação e instruções da RFB para a chegar a conclusões opostas.

O acórdão *a quo* afirma que se deveria adotar exclusivamente o método de rateio proporcional, independentemente de haverem custos identificáveis como vinculados tanto às receitas de exportação (por não incidir a Cofins sobre elas) como às do mercado interno. Entendeu que haveria uma distinção pela fiscalização que a lei não autorizaria.

A situação discutida no recorrido se vincula às receitas do mercado interno não tributadas (alíquota zero, isenção ou não incidência), que geravam direito a crédito, tendo estas o rateio pelo mesmo tratamento das receitas de exportação.

Por outro lado, o acórdão paradigma é expresso em restringir o rateio aos custos comuns, não havendo falar em rateio de custos específicos.

Esse tema foi recentemente enfrentado pela Solução de Consulta Cosit nº 293, de 2017, que é expressa em seu item 2.1, restringindo o rateio aos custos comuns, nos seguintes termos:

21. Como já mencionado, a interessada opta pelo método de rateio proporcional para calcular seus créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à exportação.

*21.1. O método de **rateio proporcional**, na literalidade do inciso II do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser aplicado naquelas hipóteses em que existam **custos, despesas e encargos que sejam vinculados de forma comum** a receitas brutas sujeitas a incidência cumulativa e não cumulativa dessas contribuições.*

*21.2. E sobre o valor daqueles custos, despesas e encargos comuns, a pessoa jurídica sujeita à incidência parcial da não cumulatividade das contribuições em epígrafe, **deve aplicar o seguinte percentual** para obter os montantes dos créditos de tais contribuições relativos àqueles dispêndios:*

Receita Bruta Sujeita à Não Cumulatividade
Receita Bruta Total

(grifos na transcrição)

Para exemplificar numericamente a linha de raciocínio aqui traçada, peço vênha para apresentar didaticamente uma situação muito simples, de:

- receitas de exportação, no mercado internas tributadas e no mercado interno não tributadas, cada uma delas no valor de R\$ 1.000,00 e

- custos totais de R\$ 1.400,00, distribuídos conforme tabela abaixo:

Custos	Valor
Vinculados à Exportação	200,00
Vinculados a operações no mercado interno tributadas	800,00
Vinculados a operações no mercado interno não tributadas	200,00
Comuns	200,00
Total	1.400,00

A memória de Cálculo a seguir ilustra a diferença entre o rateio dos custos comuns e do total de custos.

	Receitas		Custos		
	Valor	%	Valor	Rateio - Total	Rateio - Custos Comuns
Exportação	1.000,00	0,33	200,00	466,67	266,67
Internas tributadas	1.000,00	0,33	800,00	466,67	866,67
Internas não tributadas	1.000,00	0,33	200,00	466,67	266,67
Custos comuns	n/a	n/a	200,00	n/a	n/a
Total	3.000,00		1.400,00		

Repare que, em se considerando o rateio do total de custos, os custos atribuídos à exportação passariam a ser de R\$ 466,00, ou seja, superiores ao somatório dos custos próprios e dos custos comuns (R\$ 200,00 + R\$ 200,00), que somente alcançariam o valor de R\$ 400,00. Em outras palavras, créditos inequivocamente relativos a operações internas tributadas seriam tratados como vinculados à exportação.

Penso que esse seja o ponto que remanesce sob questão no aresto ora contestado e entendo que a lógica da apuração da decisão de primeira instância esteja escoreita.

Dessarte, deve ser provido o recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, para dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos