



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.002353/2009-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.489 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente COOPERATIVA TRITÍCOLA REGIONAL SANTO ÂNGELO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

Regime Não-Cumulativo. Apuração de Créditos. Rateio Proporcional.

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.

Ressarcimento. Cooperativa Agropecuária. Aproveitamento de Crédito. Vendas Com Suspensão. Vedado.

A vedação do §4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/04, permanece em vigor, de modo que não é permitido o aproveitamento de crédito, pelas cooperativas agropecuárias, em relação a vendas não tributadas, isentas ou com a tributação suspensa.

Crédito Presumido. Ressarcimento/Compensação. Vedação.

Os saldos credores trimestrais de créditos presumidos da agroindústria, a título de Cofins, não são passíveis de ressarcimento/compensação.

Crédito. Ressarcimento. Taxa Selic. Incidência. Cabível.

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não-cumulativas, incide correção monetária, pela taxa Selic, quando restar configurada mora da Administração Tributária, definida como prazo superior a 360 dias da data do protocolo para apreciação do pedido, sendo o termo inicial da incidência o dia seguinte ao escoamento deste prazo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à atualização do crédito deferido pela taxa Selic, a contar do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento. (documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins e Ronaldo Souza Dias (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 635 e ss) interposto contra decisão contida no Acórdão nº **10-57.519 - 2ª Turma da DRJ/POA** de 31/10/16 (fls. 607 e ss), que considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 470 e ss) apresentada contra Despacho Decisório (fls. 445 e ss), que reconheceu em parte direito creditório, formulado em PER/Dcomp, referente a **ressarcimento de Cofins não-cumulativa (exportação)** do 1º ao 4º trimestre de 2008.

I - Do Pedido, do Despacho Decisório, da Manifestação de Inconformidade

Reproduz-se aqui o relatório constante da decisão recorrida, dada a sua satisfatória síntese dos fatos até aquele ponto do contencioso:

Trata o presente processo de análise e acompanhamento de PER/DCOMPs transmitidos pela contribuinte, através do qual pretendeu ressarcimento/compensação de valores credores de COFINS não-cumulativa vinculados à receita do mercado externo não tributada (1º ao 4º trimestre de 2008), apurados com base no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

A Seção de Fiscalização anexou documentos, efetuou a necessária auditoria e produziu longo *Termo de Constatação Fiscal*. Nele dissecou, pormenorizadamente, os problemas encontrados. Com base neste *Termo* a autoridade administrativa emitiu *Despacho Decisório* onde *reconheceu parcialmente* o direito creditório da contribuinte no valor global de R\$ 306.680,88 referente a saldos credores de COFINS não-cumulativa (mercado externo) acumulados do 1º ao 4º trimestre de 2008, e *indeferiu* os pedidos de ressarcimento quanto à importância de R\$ 3.065.409,70, glosada pela Fiscalização.

Cientificada, a cooperativa apresentou extensa manifestação de inconformidade onde, de início, referiu aos fatos e aos fundamentos legais aplicáveis ao caso, para, a seguir, argumentar (*de forma resumida*):

Critério de rateio (receitas de exportações, receitas no mercado interno tributadas e não tributadas)

- para a apuração dos créditos vinculados à receita não-cumulativa, é facultado à cooperativa, de acordo com o § 8º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a escolha entre o método pela apropriação direta dos custos, despesas e encargos, por meio de sistema contábil integrado dos custos, ou pelo critério de rateio proporcional dos custos, despesas e encargos, em relação à *receita bruta total*. Nos mesmos moldes que efetua-se a apuração dos créditos vinculados à receita não-cumulativa, quando a cooperativa possuir parte de suas receitas sujeitas ao regime cumulativo, utiliza-se também para a apuração dos créditos vinculados à receita de exportação;
- caso toda a receita auferida pela cooperativa esteja sujeita ao sistema não-cumulativo (como é o caso da cooperativa), somente será necessário realizar a apropriação dos créditos proporcionalmente à receita de exportação, receita no mercado interno

tributado e mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições, vez que todo o crédito estará contemplado no sistema não-cumulativo;

- no caso, a cooperativa não possui sistema de contabilidade integrada de custos, sendo que para apropriação dos créditos escolheu o método do rateio proporcional à receita operacional bruta auferida;

- para lastrear seu equivocado entendimento, o agente fiscal efetuou a análise isolada do § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, quando deveria efetuar uma análise sistêmica deste dispositivo, combinando com o § 3º do art. 6º daquela Lei. Além disso, bastaria acessar as orientações contidas no Programa de Entrega do DACON 2.0. A base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS é a receita bruta total. Ao contrário do equivocado entendimento do agente fiscal, *todos os custos, despesas e encargos são comuns e necessários para o desempenho da atividade* da cooperativa. Assim, os créditos decorrentes dos custos, despesas e encargos podem ser apropriados pelo método de rateio proporcional da receita bruta de exportação em relação da receita bruta total;

- 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. Requer a cooperativa a manutenção do método de apropriação de seus custos, despesas e encargos proporcionais à receita de exportação, receita no mercado interno tributado e mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições, em relação à receita bruta total, conforme método eleito e informado no demonstrativo DACON, elaborado pela cooperativa e apresentado à RFB.

Proporção das receitas no mercado interno que não sofrem incidência de PIS e COFINS

- as cooperativas podem realizar determinadas exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS, podendo, em face das operações, após realizadas as exclusões, não resultar base de cálculo tributável, ou seja, a base será zero. Não resultando base de cálculo tributável, o percentual da receita tributada em relação à receita total ser igual a zero. Assim, os créditos de PIS e COFINS apurados nestes períodos serão vinculados entre a receita de exportação e a receita de mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência;

- a cooperativa agiu conforme a legislação, não tendo efetuado adições em sua receita. Partindo do faturamento, efetuou as exclusões legalmente previstas para as sociedades cooperativas. Ao efetuar estas exclusões, não resultou base de cálculo tributável. Consequentemente, o crédito apurado não deverá ser rateado com a receita do mercado interno tributada, porque não houve base tributável. Portanto, deve ser mantido o rateio dos créditos de acordo com a proporcionalidade apurada pela cooperativa.

Vendas com suspensão: ilegalidade da restrição ao aproveitamento de créditos

- 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;

- lastreando seu equivocado entendimento no § 2º do art. 3º da IN 660, o agente fiscal entendeu que o crédito não poderia ser aproveitado devido às vendas terem sido efetuadas com suspensão. Mas a legislação é clara ao permitir o aproveitamento dos créditos no caso de vendas com suspensão;

- a cooperativa apurou créditos em conformidade com o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo quantificado os débitos devidos. O saldo credor foi objeto de pedido de ressarcimento, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e no art. 16 da Lei nº 11.116/2005;
- ao interpretar equivocadamente e regulamentar o direito de crédito (§2º do art. 3º da IN 660), a RFB está tentando revogar a legislação e frustrar a não-cumulatividade estabelecida em lei, valendo-se de interpretação que usurpa a função legislativa, o que não está entre suas competências (e sim do Poder Legislativo). Logo foi violado o primado da legalidade e reserva constitucional de competência, que garantem um Estado Democrático de Direito;
- a cooperativa busca o reconhecimento e ressarcimento dos créditos vinculados à receita com suspensão do PIS e COFINS, visto que a restrição imposta pelo Fisco é de manifesta ilegalidade na medida em que agride matéria reservada à Lei e restringe o direito da cooperativa de usufruir seus créditos na plenitude, desvirtuando a operacionalização da mecânica da não-cumulatividade daquelas contribuições.

Crédito presumido: aquisições de pessoas físicas e jurídicas com suspensão

- no período, a cooperativa, diante da mecânica do PIS e da COFINS não-cumulativos, apurou crédito presumido sobre insumos adquiridos de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão, utilizados na produção de mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM. Na legislação encontra-se fundamento para o crédito presumido (inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, combinado com o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, e § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003. A partir de agosto de 2004 no art. 8º da Lei nº 10.925/2004);
- a cooperativa, de acordo com o inciso I do art. 6º da IN SRF 660, exerce atividade econômica de produção de mercadorias relacionadas no art. 5º da referida IN. Portanto, desempenha atividades agroindustriais e tem o direito ao crédito presumido calculado sobre o total de suas aquisições efetuadas de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão das contribuições, eis que as utiliza na produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM;
- a cooperativa 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. Portanto, faz jus aos créditos de PIS e COFINS calculados sobre estes insumos, considerando as disposições da Lei e IN, nas alíquotas previstas na legislação;
- a cooperativa está equiparada a estabelecimento produtor de acordo com o art. 4º da Lei nº 4.502/1965. Realiza o beneficiamento das mercadorias (grãos) através de procedimentos próprios e necessários para obtenção do Padrão Oficial, previsto em Legislação Federal e requisito necessário para o comércio. Estes procedimentos/atividades, que aperfeiçoam as mercadorias para o consumo humano ou animal, caracterizam atividade agroindustrial, como definido no art. 6º da IN SRF 660, para o PIS e COFINS. Dentre as atividades econômicas desenvolvidas pela cooperativa está o processo produtivo de soja, milho e trigo, constantes respectivamente dos capítulos 12 e 10 da NCM, elencados no § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (PIS) e § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), bem assim, para ambas as contribuições a partir de agosto de 2004 (*caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/2004);
- a cooperativa desenvolve o processo produtivo/atividade econômica (beneficiamento), no qual se alteram as características originais, aperfeiçoando as mercadorias, para o consumo humano ou animal, resultando nos grãos/mercadorias comercializadas/exportadas, através de algumas etapas:

1) recebimento e classificação;

- 2) descarga das mercadorias;
- 3) pré-limpeza dos grãos;
- 4) secagem;
- 5) pós-limpeza;
- 6) armazenagem e controle de qualidade;
- 7) expedição.

• as mercadorias (NCM capítulos 10 e 12) e o processo produtivo (beneficiamento) adotado pela cooperativa se enquadram nas disposições legais em questão (§ 10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 – PIS e § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 - COFINS, e *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/2004). Assim, a cooperativa faz jus ao crédito presumido.

Conceito de processo produtivo

- registra entendimento do TRF 4ª/R acerca de *processo produtivo*.

Ilegítima interpretação e restrição à não-cumulatividade pela RFB •

ao analisar o crédito presumido apurado pela cooperativa, o agente fiscal inovou utilizando como base de cálculo para mensurar os créditos, as transferências de mercadorias para somente alguns dos estabelecimentos da cooperativa, efetuando desta forma a apuração descentralizada dos referidos créditos, contrariando também, além dos demais dispositivos legais violados, o art. 15 da Lei nº 9.779/1999;

• ao efetuar a apuração descentralizada do crédito presumido, considerando na apuração somente alguns dos estabelecimentos da cooperativa (fábrica de ração e os moinhos de milho e trigo) e, ainda, considerando como base de cálculo para o crédito presumido apenas as transferências recebidas por estes estabelecimentos, quando deveria considerar o total da aquisição de insumos originários de pessoas físicas e jurídicas no período, o agente fiscal está contrariando a legislação, inovando o contexto legal como se legislador fosse, *o que é defeso*;

• desconsiderando o processo produtivo desempenhado pela cooperativa, a RFB não fez o enquadramento nos dispositivos legais de forma adequado (§10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002; § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/2004). Houve enquadramento no § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 por entender que as mercadorias teriam sido exportadas na mesma forma que adquiridas e portando em seu entendimento não fariam jus ao crédito presumido. *Esse é o equívoco*;

Crédito presumido a partir de agosto de 2004

• devido à RFB não ter considerado o processo produtivo desempenhado e entender que a cooperativa não estaria enquadrada no § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como beneficiária do crédito presumido, também a partir de agosto de 2004 a RFB não assegurou o enquadramento da cooperativa no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, indeferindo, desta forma, o crédito. A cooperativa, na qualidade de empresa produtora, faz jus ao crédito a partir de agosto de 2004.

Restrições da RFB ao ressarcimento do crédito presumido

• quanto à mensuração do crédito presumido que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, em relação ao processo produtivo desempenhado pela cooperativa nas mercadorias classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM (milho, trigo e soja, todos beneficiados), a RFB pretende restringir, também, a forma de aproveitamento do respectivo crédito,

impedindo o ressarcimento em dinheiro ou a compensação com demais débitos da contribuinte, alegando equivocadamente, que os referidos créditos somente podem ser utilizados para a dedução das contribuições devidas para o PIS e COFINS. Através do Ato Declaratório Interpretativo n.º 15, de 2005, e do inciso II do § 3º do art. 8º da IN 660, interpreta a seu modo que o crédito previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 somente pode ser utilizado com débitos de PIS e COFINS, não podendo ser ressarcido;

- tal argumento não procede, pois a previsão legal para a compensação e o ressarcimento do crédito presumido das contribuições para o PIS e COFINS incidentes sobre os produtos agropecuários já existia antes mesmo da edição da Lei n.º 10.925/2004, conforme arts. 5º e 6º, respectivamente das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que autorizavam a compensação e o ressarcimento de créditos vinculados às receitas de exportação;

- a cooperativa requer que, quantificado o crédito presumido em conformidade com a lei e, ao final, havendo saldo credor, seja permitido sua compensação com seus débitos junto à RFB, e/ou ressarcimento em dinheiro.

Apuração da base tributável do PIS e da COFINS: exclusões permitidas às sociedades cooperativas

- o agente fiscal considerou indevidas algumas exclusões permitidas às sociedades cooperativas, majorando, desta forma, a base de cálculo tributável da cooperativa:

1. **exclusões dos repasses aos associados (mercado externo):** referente aos repasses aos associados, entendeu o agente fiscal que não seria possível excluir da base de cálculo do PIS e COFINS os repasses de associados sobre a comercialização no mercado externo, de acordo com o inciso I do art. 11 da IN n.º SRF 635/2006, editado para regulamentar o inciso I do art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001. No entanto, o inciso I do art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001, assegura a possibilidade excluir da base de cálculo do PIS e COFINS o valor total dos repasses efetuados aos associados, independente da comercialização da mercadoria ser efetuada no mercado externo ou no mercado interno;

2. **exclusões dos repasses aos associados (mercado interno):** não procede o argumento do agente fiscal que não seria possível excluir os repasses aos associados relativos às operações de vendas mercado interno efetuadas com suspensão e alíquota zero do PIS e COFINS, devido a estas receitas não sofrerem incidência daquelas contribuições. No seu entendimento, haveria exclusão em duplicidade. Mas, além de poder excluir da receita total para a apuração da base de cálculo tributável do PIS e COFINS as receitas que não sofreram incidência das contribuições, como as demais pessoas jurídicas, as sociedades cooperativas, por terem tratamento diferenciado, podem também excluir o total dos repasses efetuados aos associados independente do destino que será dado à mercadoria recebida do associado;

3. **exclusão da venda de mercadorias a associados:** devido ao tratamento diferenciado que possuem, diferente das demais empresas, as sociedades cooperativas podem efetuar diversas exclusões da base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS, dentre elas as vendas de mercadorias para seus associados, conforme consta no inciso II do art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001 (disposição também contida no inciso II do art. 11 da IN n.º 635/2006). Entendeu o agente fiscal que as vendas efetuadas para associados relativas a algumas mercadorias, tais como adubos, defensivos agropecuários, sementes e corretivos, não poderiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições, por se tratarem de mercadorias sujeitas à alíquota zero. A cooperativa tem o direito à exclusão, em conformidade com o inciso II do art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001 e inciso II do art. 11 da IN n.º 635/2006, das receitas de vendas de bens e mercadorias para seus associados, vinculados à atividade econômica dos mesmos, independente das vendas serem realizadas com suspensão, alíquota zero, ou tributadas pelas contribuições para o PIS e COFINS, vez que a MP e a IN não vedam a possibilidade de efetuar estas exclusões;

4. receita de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado: parte da produção recebida do associado, a cooperativa destina a industrialização de mercadorias como ração, farinha de trigo, massas alimentícias, etc. Porém, contrariando a legislação e a regulamentação da própria RFB, o agente fiscal alega que a cooperativa não poderia excluir da base de cálculo do PIS e COFINS, o valor da receita de industrialização da produção do associado, porquanto esta receita não representa serviços prestados aos associados. Todavia, a cooperativa possui amparo legal para excluir da base de cálculo do PIS e COFINS as receitas da industrialização do produto do associado, com base no inciso IV do art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001, disposição confirmada no inciso IV do art. 11 da IN SRF n.º 635/2006. As receitas decorrentes da produção do associado não são receitas de prestação de serviço a associados. Portanto as exclusões destas receitas da base de cálculo efetuadas pela cooperativa devem ser acatadas;

5. custos agregados: novamente contrariando a legislação, especificamente o art. 17 da Lei n.º 10.684/2003, e a normatização da RFB (IN SRF n.º 635/2006), alega o agente fiscal que os custos agregados somente poderiam ser excluídos da base de cálculo em caso de haver base de cálculo tributável de PIS e COFINS. Ocorre que o art. 17 da Lei n.º 10.684/2003 permite que sejam excluídos, sem distinção, todos os custos agregados ao produto agropecuário do associado. Os custos agregados aos produtos agropecuários dos associados podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e COFINS, considerando-se, em conformidade com art. 1º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o total das receitas auferidas, independente da denominação e classificação contábil. Não há que se fazer distinção quanto à forma como a mercadoria será comercializada pela cooperativa: se será destinada à exportação ou se será vendida no mercado interno com suspensão, alíquota zero ou tributada pelo PIS e COFINS.

Princípios a serem observados pela Administração Pública

- a autoridade fiscal violou o art. 2º da Lei n.º 9.784/1999, não observando os princípios que devem nortear a administração pública, dentre eles o da objetividade, adequação de meios e fins, simplicidade e interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público, todos constantes do parágrafo único do mencionado artigo.

Previsão legal para incidência da Taxa SELIC

- os créditos da cooperativa devem ser corrigidos pela SELIC, nos termos do § 4º do art. 39 da Lei n.º 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.

Finaliza apresentando seus requerimentos.

Posteriormente, o processo tramitou por esta DRJ e pela DRF de origem (por solicitação desta). Nesta foram adotados procedimentos em relação a compensações de ofício. O processo retornou para apreciação

II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau julgou improcedente a manifestação de inconformidade, argumentando, em resumo, que:

**ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E AFRONTA A PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS OU ADMINISTRATIVOS**

(...)

A autoridade administrativa, no âmbito tributário, deve examinar os litígios atendo-se à legislação vigente e aos atos administrativos expedidos pelas autoridades competentes, não lhe cabendo afastar a aplicação de qualquer lei ou ato normativo enquanto não declarada a sua inconstitucionalidade ou ilegalidade pelo Poder competente.

DECISÕES JUDICIAIS/ADMINISTRATIVAS. TRANSCRIÇÕES. EFEITOS

No que concerne às decisões judiciais que a contribuinte mencionou em sua peça de contestação, verifica-se que conforme o art. 4º do Decreto nº 2.346, de 1997, a extensão dos efeitos das decisões judiciais, no âmbito da RFB possui como pressuposto a existência de decisão definitiva do STF acerca da inconstitucionalidade da lei que esteja em litígio, e ainda assim, havendo de ser editado ato específico do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil nesse sentido. (...) Com relação às decisões administrativas, não estão elas inseridas entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN. Por conseguinte, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

APURAÇÃO DOS CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL

Conforme assentado pela Fiscalização, a contribuinte apurou o percentual da receita de exportação dividindo a receita de exportação pela receita total subtraída das receitas informadas nas seguintes rubricas:

- receita de venda do ativo permanente;
- receita de revenda substituição tributária;
- vendas canceladas e descontos incondicionais;
- IPI e ICMS substituto tributário.

Alegou a interessada que, por não possuir um sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, optou pelo rateio proporcional para atribuição dos créditos no regime da não-cumulatividade da COFINS. Entendeu incorreta a interpretação dada pela autoridade fiscal ao § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

(...)

No *Termo de Constatação Fiscal* o agente fiscal descreveu precisamente seu *modus operandi*, tendo observado o método do rateio proporcional, onde aplicam-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. Somente o montante da receita auferida que integrar a base de cálculo a ser submetida, efetivamente, à incidência não-cumulativa da COFINS é que deve ser considerado para efeito de cálculo da relação percentual existente para o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados da mencionada contribuição.

Nessa medida, as receitas de vendas de produtos sujeitos à alíquota zero, por exemplo, não integram o montante da base de cálculo a ser oferecido mensalmente à incidência e recolhimento da aludida contribuição no regime da não-cumulatividade. Portanto, o valor correspondente às referidas receitas não compõe nem montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e nem o da receita bruta total, auferida em cada mês, para não distorcer o percentual a ser encontrado para a utilização do método do rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos a serem descontados da COFINS.

Logo, às receitas auferidas pela pessoa jurídica, em decorrência de vendas realizadas com isenção, não alcançadas pela incidência, com alíquota zero ou de bens do ativo permanente, por não integrarem a receita bruta mensal sujeita à incidência não-cumulativa, base de cálculo para a aplicação e recolhimento das respectivas alíquotas não-cumulativas, também não integram o montante da receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa utilizado na definição do percentual para o método do rateio proporcional, porque, de fato, sobre referidas receitas não há incidência e recolhimento, efetivo, da COFINS. Essas receitas também não integram o montante da receita bruta total, auferidas em cada mês, para efeito de estabelecimento do percentual existente entre ambas as receitas, a ser aplicado na apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns.

Chega-se assim, ao entendimento de que o montante da receita bruta total, auferida em cada mês, para efeito de determinação do percentual existente entre as espécies de receitas, para fins de apuração de créditos relativos aos custos, despesas e encargos comuns, deve ser aquele encontrado após o somatório dos valores das receitas que foram, efetivamente, oferecidos às incidências e recolhimentos da citada contribuição, no regime da não-cumulatividade.

Essa interpretação evita distorções no estabelecimento do percentual do rateio calculado sobre os custos, despesas e encargos comuns utilizado no método do rateio proporcional de créditos a serem descontados da COFINS, ou seja, o percentual encontrado decorre, exatamente, do somatório de receitas que foram, efetivamente, tributadas com as incidências e recolhimentos das mencionadas contribuições no regime da não-cumulatividade.

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO. VENDAS COM SUSPENSÃO. ATIVIDADES AGROINDUSTRIAIS

A interessada alega que tem direito ao crédito presumido de acordo com a legislação que cita (de acordo com o período de apuração), já que é *produtora* de mercadorias de origem vegetal, adquirindo bens diretamente de pessoas físicas residentes no país e efetuando o processo de produção/industrialização, na modalidade de *beneficiamento*. Conforme informou, a cooperativa, em seu processo produtivo, submete os produtos agrícolas às seguintes etapas: 1) recebimento e classificação; 2) descarga das mercadorias; 3) pré-limpeza dos grãos; 4) secagem; 5) pós-limpeza; 6) armazenagem e controle de qualidade; 7) expedição, o que caracterizaria atividade produtiva. Além disso, afirmou que apurou crédito presumido sobre insumos adquiridos de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão, utilizados na produção de mercadorias. Entendeu que as vendas feitas com *suspensão* geraram direito creditório que teve expressamente autorizado o ressarcimento/compensação, de acordo com as Leis nºs 11.033, de 2004, e 11.116, de 2005.

(...)

O termo *produzir* constante do *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, foi empregado no sentido de *dar nascimento ou origem; dar o ser a; fazer existir; criar, gerar, fabricar, manufaturar*. Envolve, pois, todo o processo de elaboração do produto em todas as etapas, ou seja, a transformação, a industrialização, o acondicionamento e o processo de embalagem, de forma que o produto final esteja em condições de comercialização.

Consoante sua própria explicação, a cooperativa atua em várias operações como *cerealista* (exerce cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos), sendo que para os casos em que desenvolve atividade agroindustrial (fabricação de rações; moinhos de milho e trigo) a Fiscalização atestou/reconheceu a apuração dos créditos:

(...)

Examinada a legislação transcrita e observado o *Termo de Constatação Fiscal*, verifica-se que:

a) no que tange ao *crédito presumido* e à *suspensão*, existe vedação específica para apuração de créditos do PIS e da COFINS (§ 4º, inciso I e II do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004);

b) o § 1º, incisos I e III, do art 8º da Lei nº 10.925, de 2004, diz respeito a pessoas jurídicas que vendam a outras pessoas jurídicas enquadradas no *caput* do mesmo artigo. Nestas vendas pode ou não ocorrer a suspensão da exigibilidade das contribuições, mas independentemente desta condição, não há o direito de aproveitamento do *crédito presumido* estipulado pelo artigo, tendo em vista o disposto no inciso I do § 4º;

c) o aproveitamento do *crédito presumido*, que deve ser calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumo na *fabricação* de produtos destinados à venda, adquiridos de pessoas físicas residentes no País, na apuração do valor da contribuição pela sistemática da não-cumulatividade, se restringe às pessoas jurídicas que *produzam* mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal;

Portanto, não sendo possível ampliar a definição do termo *produzir*, trazido pela legislação, para a atividade de beneficiamento, ou seja, atividade de limpar, secar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos, entende-se correto o posicionamento da Fiscalização para o período alcançado pela auditoria fiscal.

CRÉDITO PRESUMIDO Art. 8º da Lei 10925/04. FORMA DE UTILIZAÇÃO

(...)

Com base nessa legislação, observa-se que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, dispõe que as cooperativas *poderão* deduzir *da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração* o crédito presumido ali tratado. No dispositivo referido ou na Lei não há qualquer previsão de utilização de tal crédito, que não a mera dedução da contribuição devida.

Observe-se que a *compensação* e o *ressarcimento* admitidos pelo art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, respeitam unicamente aos créditos apurados na forma do art. 3º da referida Lei, donde a conclusão inevitável é a de que o crédito presumido tratado no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, destina-se unicamente à *dedução* dos valores devidos a título de COFINS no período de apuração.

Embora a contribuinte apresente tese contrária, o entendimento no âmbito da RFB é de que o crédito presumido apontado pela interessada não poderia ser objeto de ressarcimento, o que, aliás, consta não só do precitado ADI nº 15, de 2005, mas, também, do art. 8º, § 3º, inciso II, da IN SRF nº 660, de 2006 (*a título ilustrativo, observase que, para determinado tipo de insumo adquirido, a possibilidade de utilização dos créditos presumidos da agroindústria com vistas a sua compensação com os demais tributos e contribuições ou o seu ressarcimento, passou a ter previsão legal somente com edição da Lei nº 12.058, de 2009 – arts. 36 e 37*).

COFINS. COOPERATIVAS. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES INDEVIDAS

A base de cálculo da COFINS, no regime não-cumulativo, é apurada a partir da totalidade das receitas da sociedade cooperativa, com as exclusões permitidas pela legislação, conforme disposto nos arts. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, e 6º, 7º, 8º, 9º e 11 da IN SRF nº 635, de 2006.

Efetuada a necessária auditoria, assentou o agente fiscal em seu *Termo de Constatação Fiscal* (excertos):

(...)

Consoante as anotações feitas no *Termo de Constatação Fiscal* e planilhas anexas, foram procedidos ajustes que visaram restabelecer o correto valor dos créditos passíveis de ressarcimento por parte da cooperativa, estando de acordo com a legislação em vigor. Ademais, ao contrário do que entende a manifestante, as exclusões foram admitidas proporcionalmente ao montante utilizado para formação da base de cálculo de cada espécie de receita (créditos vinculados a operações de mercado interno; mercado interno não tributadas - isenção, alíquota zero e não-incidência - e exportação), donde correto entendimento do agente fiscal.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO. SELIC.

No âmbito tributário, o que se observa é a incidência da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) que se presta à indenização da mora em que pode incorrer o sujeito passivo, em relação à satisfação de seus débitos, e à Fazenda Nacional, quanto à restituição dos indébitos ou aos ressarcimentos.

A partir da protocolização do pedido de ressarcimento até o efetivo pagamento (ou compensação pleiteada), tem-se caracterizada a mora da Administração, donde seria cabível a incidência da SELIC nesse espaço de tempo. Ocorre que, tratando-se de ressarcimento de COFINS não-cumulativa, o art. 13 da Lei nº 10.833, de 2003, expressamente determina que, nessa hipótese, não há que se falar em atualização monetária ou em incidência de juros sobre os respectivos valores, conforme a seguinte prescrição:

(...)

III – Do Recurso Voluntário

A recorrente, contra a decisão de primeiro grau, retoma a argumentação expedida em sede de recurso à primeira instância do julgamento administrativo, destacando-se os seguintes pontos:

2.1 – DO CRITÉRIO DE RATEIO PARA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS APURADOS PROPORCIONAIS AS RECEITAS DE EXPORTAÇÕES, RECEITAS NO MERCADO INTERNO TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS

2.2 - DAS VENDAS COM SUSPENSÃO DO PIS E COFINS - ILEGÍTIMA RESTRIÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS

2.3 - CRÉDITO PRESUMIDO - ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL - PRODUÇÃO DAS MERCADORIAS DE ORIGEM VEGETAL CLASSIFICADAS NOS CAPÍTULOS 8 a 12 da NCM

2.4 - DA APURAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL DO PIS E COFINS – EXCLUSÕES PERMITIDAS ÀS SOCIEDADES COOPERATIVAS

2.5 - PREVISÃO LEGAL PARA A INCIDÊNCIA DA SELIC

A recorrente cita doutrina, legislação e jurisprudência e, ao final, pede:

a) Recebimento e processamento do presente Recurso Voluntário;

b) A reforma total da decisão ora combatida, pelas razões de fato e de direito ofertadas nesta;

c) Outrossim, requer-se:

1) Manutenção do método de Rateio Proporcional, para a vinculação de seus créditos apurados na forma do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833, identificando assim a proporcionalidade destes, em relação às Receitas de Exportação, Receitas no mercado interno tributadas e Receitas no mercado interno não tributadas (suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência), considerando a Receita Operacional Bruta da não-cumulatividade, em conformidade com o disposto no art. 1º das Leis 10.637 e 10.833, e § 3º do art. 6º da Lei 10.833/2003 combinado com o § 8º do art. 3º da Lei 10.833/2003;

2) Manutenção dos créditos acumulados pelas aquisições no mercado interno, na proporção das receitas efetuadas com suspensão do PIS e da Cofins;

3) Reconhecimento do processo produtivo das mercadorias classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM, relacionadas § 10 do Art. 3º da Lei 10.637/2002, no § 5º do art. 3º da Lei 10.833/2003 e no caput do art. 8º da Lei 10.925/2004 desempenhado pela recorrente e, caso a autoridade julgadora entender necessário 17ª realização de diligências no sentido de confirmar o processo produtivo

4) Manutenção do crédito presumido na plenitude da lei, considerando o processo produtivo desempenhado, e ao final, havendo saldo credor, permitido sua compensação com demais débitos do contribuinte junto a RFB e/ou ressarcimento em dinheiro;

5) Considerar as exclusões da base de cálculo referente aos valores repassados aos associados na plenitude em conformidade com o art. 15 da Medida provisória 2.158-35/2001;

6) Considerar as exclusões da base de cálculo referente às vendas efetuadas aos associados na plenitude em conformidade com o art. 15 da Medida provisória 2.158-35/2001;

7) Considerar as exclusões da base de cálculo referente à receita da industrialização da produção do associado em conformidade com o art. 15 da Medida provisória 2.158-35/2001;

8) Considerar as exclusões da base de cálculo referente ao custo agregado ao produto agropecuário do associado em conformidade com o art. 17 da Lei 10.684/2003;

9) Correção e ressarcimento dos valores pleiteados com a incidência da taxa SELIC a partir de cada período de apuração.

Voto

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

I – Do Rateio Proporcional

A Recorrente alega que “*em conformidade com a legislação, ao contrário do entendimento adotado pelo agente fiscal e, pela 2ª Turma de julgamento da DRJ/POA, todos os créditos apurados sobre os custos, despesas e encargos elencados no art. 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 devem ser rateados proporcionalmente em relação ao total da receita bruta auferida sem ajustes*”.

Por outro lado, a Fiscalização argumenta a favor da aplicação do rateio apenas para os encargos **comuns**, não para todos os encargos.

O primeiro ponto a ser observado no tema diz respeito ao fato de que no regime cumulativo não há obviamente falar de créditos da não-cumulatividade, logo, créditos das contribuições do PIS/COFINS podem somente ser apropriados pela contribuinte em relação à receita bruta não cumulativa, sendo que, na hipótese de a empresa auferir receitas nos dois regimes, ou seja, cumulativo e não cumulativo, o crédito deverá ser apurado de acordo com o disposto nos artigos 3º, §§7º a 9º da Lei nºs 10.833/2003 (e equivalentemente 10.637/2002); que disciplinam:

Lei nº 10.833/03

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

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, **em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.**

§ 8º **Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal**, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - **rateio proporcional**, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente **entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total**, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

É relevante desde já assentar que a disciplina acima aplicada ao caso em que coexistem os dois regimes (cumulativo e não-cumulativo), também se aplica ao caso em que o contribuinte apura receitas simultaneamente de venda no mercado interno e de exportação, por força do que determina o § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:(Produção de efeito)

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

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

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

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

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, **observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º**.

E, da mesma forma, quando há venda tributada, e venda não-tributada no mercado interno. De modo geral, é possível a existência de créditos referentes ao mercado interno em operações tributadas, ao mercado interno em operações não-tributadas (alíquota zero, isentas e não incidência), ao mercado interno em operações não tributadas (suspensão/crédito presumido); ao mercado externo em operações de exportação. O montante de cada espécie de crédito é, então, determinado pelo critério definido nos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Neste sentido, a Fiscalização adotou o mencionado critério para os **encargos comuns**, reservando a apropriação direta para encargos específicos vinculados a certas espécies de receita, malgrado o entendimento da Recorrente, que propõe o uso do rateio para **todos os encargos**.

A questão; quando enfrentada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF/CARF), no Processo nº 11070.002343/2009-48, em tudo semelhante ao atual, relativo ao mesmo contribuinte, com pleito exatamente de mesma natureza, ressarcimento de créditos no regime da não cumulatividade das contribuições (Cofins), diferindo apenas no período examinado, 4º trimestre de 2004; por meio do Acórdão nº 9303-007.631, obteve da 3ª Turma da CSRF a decisão conforme ementado abaixo:

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

A pessoa jurídica sujeita à cobrança não-cumulativa da COFINS que afigure 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.

Reproduz-se na sequência a fundamentação do voto do Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, dada a clareza e didatismo em que fora exposta:

(...)

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 vênias 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 trib.	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.

Corrija-se apenas no excerto acima o número da Solução de Consulta citada: de 293/17 para 193/17.

Assim, o rateio proporcional não pode ser utilizado para os créditos que são vinculados de forma indubitosa a uma certa receita, neste caso, apropria-se diretamente a ela, conforme aludido pela Fiscalização: *“Ademais, verificamos ainda que o rateio proporcional dos créditos aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns, ou seja, somente podem ser rateados os créditos comuns. No caso de custos, despesas e encargos específicos o entendimento da fiscalização é que eles devem ser alocados diretamente aos setores a que pertencem”*.

Tal é o entendimento desta Turma, conforme se verifica nos **acórdãos unânimes**: nº 3401-008.442 (Rel. Carlos Henrique de Seixas Pantarolli), nº 3401-008.669 (Rel. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto), nº 3401.009.519 (Rel. Fernanda Vieira Kotzias); todos com a mesma ementa:

MERCADO INTERNO E EXTERNO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. RATEIO PROPORCIONAL.

“Os índices de rateio proporcional entre receitas de exportação e do mercado interno aplicam-se apenas aos custos, despesas e encargos que sejam comuns”.

Desta forma, as questões relativas ao rateio encontram solução na combinação dos critérios mencionados, apropriação direta e rateio, entendendo-se como correto o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal (AFRFB):

Com base na natureza das aquisições de bens e serviços os créditos do PIS e a COFINS foram vinculados em uma das situações acima descritas, (...).

Já as Despesas de energia elétrica, despesas financeiras e créditos do imobilizado, foram alocadas com base na proporção da receita auferida, em: mercado interno tributada, mercado interno não tributada (isenção, alíquota zero e não incidência), mercado interno não tributada (suspensão) e exportação.

2) Das vendas com suspensão do PIS e Cofins Ilegítima restrição ao aproveitamento de créditos

A Recorrente argumentou que “*a restrição contida Inciso II do Parágrafo 4º do art. 8 da lei 10.925/2004 quanto a manutenção do crédito de PIS e Cofins vinculados as receitas com suspensão das contribuições, foi revogada com a edição da nova lei (art. 17 lei 11.033/2004)*”, assim, entende que a cooperativa teria direito aos créditos relativos às receitas de vendas com suspensão no período *sub examine*, em conformidade com o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, que assim dispõem:

Lei nº 11.033/2004

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.

Lei nº 11.116/2005

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

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

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

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

O ponto fora apreciado no **Acórdão nº 3402-003.973**, no citado **Processo nº 11070.002343/2009-48**, que fora reformado, mediante **Acórdão nº 9303-007.631** – 3ª Turma da CSRF, apenas quanto ao rateio acima citado, sublinhando-se novamente que o processo nº

11070.002343/2009-48, é em tudo semelhante ao atual, relativo ao mesmo contribuinte e pleito exatamente de mesma natureza (ressarcimento de créditos de Cofins), alterando-se apenas o período (4º trimestre de 2004). Em decisão unânime neste ponto, aquele Colegiado (TO 3402) argumentou:

No entanto, **a norma genérica, que permite a manutenção dos créditos nas vendas com suspensão, não derroga a norma específica que veda expressamente o crédito presumido para as pessoas especificadas**, em consonância com o disposto no art. 2º, §2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro:

Art.2o Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (Vide Lei nº 3.991, de 1961) (Vide Lei nº 5.144, de 1966)

§ 1o A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2o A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Nesse sentido, já foi decidido no Acórdão nº 3401-01.255– 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 28 de fevereiro de 2011, em votação unânime:

(...)

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 específica.

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. (...)

Assim, a decisão recorrida há de ser mantida nesta parte.

Exatamente nesta linha fora expresso o entendimento da Fiscalização nestes autos, conforme sintetizado abaixo:

Para as pessoas jurídicas que efetuam as operações de venda com o benefício da suspensão do PIS e da COFINS a legislação vedou à apuração de créditos presumidos e básicos, de acordo como disposto no § 4., incisos I e II do art. 8. da lei nº 10.925/2004 , tendo em vista que as pessoas jurídicas que adquiram mercadorias com o benefício da suspensão apuram crédito presumido sobre o valor de tais compras.

A leitura da nova sistemática de apuração do crédito presumido do PIS e da COFINS (art. 8. da lei nº 10.925/2004) deve ser feita em conjunto com o art. 9. do mesmo diploma legal que determina a sistemática de aplicação da suspensão das contribuições em comento.

Assim, o argumento do Recorrente (de que *a restrição contida no Inciso II do Parágrafo 4º do art. 8º da lei 10.925/2004 foi revogada com a edição do art. 17 lei 11.033/2004*, não prevalece, e o dispositivo (abaixo citado) continua a produzir os seus efeitos:

art. 8º da lei 10.925/2004

(...)

§ 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.**

Com base nos fundamentos expostos, mantém-se a decisão recorrida neste ponto.

3) Crédito presumido Atividade agroindustrial Produção das mercadorias de origem vegetal classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM

A Recorrente, no tópico, argumenta em síntese que “*diante de mecânica do PIS e da COFINS não-cumulativa, para o período, apurou crédito presumido de PIS e Cofins sobre insumos adquiridos de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão; utilizados na produção de mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM*”. Fundamenta seu entendimento no inciso II do artigo 3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 combinado com o *Caput* do artigo 8º da lei 10.925/2004.

Vale citar novamente o **Acórdão nº 3402-003.973**, por razões já expostas. Quanto ao ponto, em decisão unânime, aquele Colegiado (TO 3402) argumentou:

Período de maio a julho de 2004:

Neste período o crédito presumido apurado na aquisição de produtos agrícolas (soja, milho e trigo) foi rateado pela fiscalização em crédito da *atividade agroindustrial* e crédito da *atividade de cerealista nas operações de mercado interno*, vez que, na exportação de produtos agrícola *in natura*, não haveria direito ao crédito presumido por esta atividade, eis que seria vinculado às vendas no mercado interno à agroindústria (art. 3º, §5º da Lei nº 10.833/2003). Nessa esteira, no entender da fiscalização, mesmo alegando a contribuinte que ela realiza as atividades descritas no art. 3º, §5º da Lei nº 10.833/2003, não caberia a apuração do crédito presumido para a atividade de cerealista diante da ausência de documentação capaz de comprovar que os produtos *in natura* exportados seriam utilizados na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal no exterior.

Como se observa nos posteriormente revogados §§ 5º e 11 da Lei 10.833/2003, abaixo transcritos, o crédito presumido da Cofins foi concedido em operações distintas dentro da cadeia produtiva tanto à *agroindústria* (§5º), qual seja, a pessoa jurídica que produza mercadorias de origem animal ou vegetal especificadas destinadas à alimentação humana ou animal; como ao *cerealista* (§11) que adquira diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos *in natura* de origem vegetal especificados relativamente às vendas realizadas às agroindústrias (pessoas jurídicas que produzam determinadas mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal):

§ 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00,

todos da Nomenclatura Comum do Mercosul NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2º sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) [grifos não são do original] Em relação ao PIS/Pasep, os benefícios são idênticos aos da Cofins, para a agroindústria, nos termos do §10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, introduzido pela Lei nº 10.684/2003, mais tarde também revogado pela Lei 10.925/2004, e para o cerealista, conforme previsto no §11 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS/Pasep por força do art. 15 dessa Lei.

Assim, entendo que foi correta a posição da autoridade fiscal de glosar os créditos presumidos decorrente da **atividade de cerealista** da contribuinte em relação aos produtos *in natura* exportados, vez que não comprovado que se tratariam de vendas às **"pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal,** classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 15.15.2, 15.16.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul NCM, **destinados à alimentação humana ou animal"**.

Ademais, em se tratando de *aquisições de pessoas físicas*, não se cogita da possibilidade de creditamento integral com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 em face da vedação contida no §3º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 aplicável também ao PIS por disposição do art. 15 dessa Lei:

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Não procede alegação da recorrente de que a fiscalização teria desconsiderado o seu processo produtivo, pois, como já esclarecido acima, neste período, o crédito presumido na aquisição de soja, milho e trigo foi dividido nas duas atividades da empresa: agroindustrial e cerealista, tendo sido glosadas somente a parte da atividade cerealista relativa aos produtos *in natura* exportados.

No mesmo sentido essa questão já foi decidida por este CARF nos acórdãos cujas ementas se seguem:

Acórdão nº 3801004.877-1ª Turma Especial Sessão de 27 de janeiro de 2015
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração:
01/01/2004 a 31/03/2004 Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO DO § 11 DA LEI Nº 10.833/2003. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

Não tem direito ao crédito presumido de que trata o §11 da Lei nº 10.833/2003 a empresa que venda produtos com fim específico de exportação por falta de amparo legal.

Recurso Voluntário Negado

Acórdão nº 3102001.829– 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 24 de abril de 2013 ASSUNTO: *CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004 Ementa:*

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

A legislação que regulamentou o Sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins 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, 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, apenas para o período entre fevereiro e julho do ano de 2004.

A concessão estava condicionada à venda dos produtos às empresas identificadas no § 5º do artigo 3º da Lei 10.833/03, então vigente.

Recurso Voluntário Negado

Acórdão nº 340100.907 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária Sessão de 27 de julho de 2010 ASSUNTO: *CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/01/2004 a 30/06/2004 Ementa:*

CRÉDITO DA COFINS NÃO CUMULATIVA. EMPRESA CEREALISTA.

Os produtos de origem vegetal adquiridos de pessoa física só geram crédito da COFINS não cumulativa se forem submetidos à secagem, lavagem, padronização, armazenagem e vendidos a empresas produtoras de alimentos destinados a consumo humano ou animal.

(...)

Período de agosto/2004 a dezembro/2008:

Relativamente a este período, entendeu a fiscalização autuante que: "A partir de agosto/2004 o crédito presumido ficou restrito às pessoas jurídicas que desenvolvam atividade agroindustrial, as quais apuram o crédito presumido em relação às aquisições de pessoas físicas e recebimentos de pessoas físicas (associados de cooperativas), bem como em relação às aquisições de pessoas jurídicas cuja operação foi realizada com suspensão do PIS e da Cofins. **Com isso o crédito presumido apurado pela fiscalização se restringiu à atividade da agroindústria**".

A Lei nº 10.925/2004 trouxe alteração legislativa ao crédito presumido, permitindo-o a partir de agosto de 2004 somente à **agroindústria**, no caput do art. 8º, para as aquisições de insumo (bens) de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, e

no seu §1º, para as aquisições de cerealistas (inciso I) e outras pessoas jurídicas específicas (incisos II e III):

(...)

A partir de então, não mais há a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido pelo *cerealista*, como antes havia no §11, [do art. 3º], da Lei 10.833/2003, ou pelas pessoas jurídicas descritas nos incisos II e III do §1º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, bem como o crédito em relação às receitas de vendas com suspensão efetuadas a essas pessoas, em face da vedação expressa no §4º do referido art. 8º:

§ 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.

Alega a recorrente que teria direito a crédito presumido já que é produtora de mercadorias de origem vegetal, adquirindo bens diretamente de pessoas físicas residentes no país e efetuando o processo de produção/industrialização, sob a modalidade de beneficiamento.

Ocorre, no entanto, que a fiscalização concedeu o crédito presumido para esse período nas atividades em que a contribuinte atuou efetivamente como agroindústria, somente excluindo as atividades de cerealista da empresa, na qual exerceu cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal especificados no inciso I do §1º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, conforme extrato abaixo do Termo de Constatação:

(...)Com isso o crédito presumido apurado pela fiscalização se restringiu à atividade da agroindústria.

O crédito presumido apurado pela fiscalização na COTRISA se refere ao valor das transferências internas de produtos agrícolas (soja, milho e trigo) para a industrialização na fábrica de ração e nos moinhos de milho e trigo. Das transferências realizadas para fábrica de ração excluímos a transferência de farelo de soja (produto industrializado), cujo crédito foi apurado quando da aquisição de pessoas jurídicas.

As diferenças dos créditos presumidos residem no fato da contribuinte considerar as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos agrícolas in natura (soja, milho e trigo), como atividades de produção, apurando o correspondente crédito presumido com base no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, quando para a fiscalização as atividades realizadas pela contribuinte, para deixar os produtos agrícolas recebidos dos associados e adquiridos de terceiros (não associados) em condições de comercialização, estão descritas literalmente no inciso I do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e não no caput do mencionado artigo como pretende a contribuinte.

Com relação ao alegado processo de industrialização por "beneficiamento" dos grãos, entendo que ele não se caracteriza como industrialização, como bem esclarecido pelo Ilustre Conselheiro José Fernandes do Nascimento em voto vencedor no Acórdão nº 3302003.301-3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 23 de agosto de 2016, abaixo transcrito:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Ano calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 *Ementa:*

(...)

ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS. INOCORRÊNCIA.

A atividade de beneficiamento de grãos, consistente na sua classificação, limpeza, secagem e armazenagem, não se enquadra na definição de atividade de produção agroindustrial, mas de produção agropecuária.

VOTO VENCEDOR (...)

Além disso, inexistente controvérsia quanto ao fato de que tais produtos foram submetidos a processo de classificação, limpeza, secagem e armazenagem, conforme se extrai da descrição do processo produtivo apresentada pela própria recorrente. Porém, embora esse processo seja denominado de beneficiamento de grãos, ele não se enquadra na modalidade de industrialização, denominada de beneficiamento, que se encontra definida no art. 4º, II, do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010) [também no RIPI/2002 vigente à época dos fatos deste processo], porque, apesar de serem submetidos ao citado processo de “beneficiamento”, os grãos de milho e soja exportados pela recorrente permanecerem na condição de produtos in natura e, portanto, com a anotação NT (Não Tributado) na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), o que os exclui da condição de produtos industrializados e, portanto, fora do campo de incidência do imposto, nos termos do parágrafo único do art. 2º do RIPI/2010.

Mas, independentemente da abrangência do termo "pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias (...)", veiculado pelo caput do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, é certo que dentre essas pessoas não se incluem aquelas especificadas no §1º desse dispositivo, expressamente ressalvadas da dedução do crédito presumido pelo §4º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004. De forma que não assiste razão à recorrente no pleito do crédito presumido sobre as atividades especificadas no §1º do dispositivo.

No que concerne à forma de utilização do crédito presumido da agroindústria, previstos nos art. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, por opção do legislador ordinário, o seu aproveitamento pode ser apenas para o abatimento da contribuição devida por operações no mercado interno, ainda que o crédito tenha sido auferido em operações de exportação.

Nessa esteira, a Receita Federal do Brasil dispôs em normas complementares, mediante a Instrução Normativa SRF nº 660/2006 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 sobre a compensação ou ressarcimento dos créditos presumidos apurados a partir de DF CARF MF Fl. 476 16 01/08/2004, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, ou seja, decorrentes de atividades agroindustriais, permitindo apenas deduzi-los das contribuições devidas:

IN SRF nº 660/2006

Do Crédito Presumido

Do direito ao desconto de créditos presumidos

Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar créditos presumidos calculados sobre o

valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:

I destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

(...)

Do cálculo do crédito presumido

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

(...)

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16. [grifos da Relatora]

Conforme já decidido na Apelação Cível Nº 2006.72.00.0078654/ SC, do Tribunal Federal da 4ª Região, cuja ementa segue abaixo, "as próprias leis instituidoras dos créditos presumidos em questão previram como modo de aproveitamento destes créditos o desconto das contribuições do PIS e COFINS a pagar, limitando a sua utilização, assim, à esfera das próprias contribuições".

O Superior Tribunal de Justiça também já manifestou seu entendimento, no REsp 1240714/PR (Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 10/09/2013), conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. PRODUTOR RURAL. CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 8º DA LEI 10.925/04. LEGALIDADE DA ADI/SRF 15/05 E DA IN SRF 660/06. PRECEDENTES DO STJ. MORA DO FISCO. INEXISTÊNCIA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. "A jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ é no sentido de que inexistente previsão legal para deferir restituição ou compensação (art. 170, do CTN) com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do crédito presumido de PIS e da COFINS estabelecido na Lei 10.925/2004, considerando-se, outrossim, que a ADI/SRF 15/2005 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação já prevista no art. 8º, da lei antes referida" (AgRg no REsp 1.218.923/PR, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 13/11/12).

2. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido ser legítima a atualização monetária de crédito escritural quando há demora no exame dos pedidos pela autoridade administrativa ou oposição decorrente de ato estatal, administrativo ou normativo, postergando o seu aproveitamento, o que não ocorre na hipótese, em que os atos normativos são legais.

3. "O Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, aplicando-se o art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que efetuados os pedidos" (AgRg no REsp 1.232.257/SC, Rel. Min.NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe 21/2/13).

4. Recurso especial conhecido e não provido.

Nessa linha também foi decidido no Acórdão nº 340101.716-4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 15 de fevereiro de 2012, conforme trecho do Voto do Relator Odassi Guerzoni Filho abaixo:

(...)

Com a devida vênia, não partilho do mesmo entendimento da Recorrente, haja vista a clareza do dispositivo que passou a tratar do crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins, qual seja o artigo 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, segundo o qual, "As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...], 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 nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física." (grifei)

Ora, a menção que referido dispositivo legal faz ao artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 tem como único objetivo o de identificar os produtos adquiridos que podem gerar o direito ao crédito presumido e não o de estender a este o mesmo direito de aproveitamento [ressarcimento e compensação] que está contemplado, ressalte-se, de forma taxativa, nas hipóteses constantes dos incisos do referido artigo 3º.

Nem me valerei aqui das regras específicas trazidas pelas instruções normativas que regem os procedimentos de compensação e de ressarcimento, e tampouco discorrerei sobre o argumento de que o crédito presumido seria uma subvenção financeira, porquanto vislumbro na argumentação da Recorrente mero inconformismo com a forma com que o legislador tratou a matéria.

Assim, consoante consta de forma clara no art. 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, o crédito presumido somente pode ser deduzido da contribuição eventualmente devida, e não ser aproveitado via ressarcimento e/ou compensação.

(...)

Assim, no que concerne ao crédito presumido, nada há a reformar na decisão recorrida.

Adota-se os mesmos fundamentos para manter a decisão recorrida no ponto.

4) Da apuração da base tributável do PIS e Cofins - Exclusões permitidas às Sociedades Cooperativas

Argumenta Recorrente, no item, entre outros, que: “*para determinar a base de cálculo a ser tributada pelo PIS e Cofins, além das exclusões da base de cálculo possíveis a todas as pessoas jurídicas sujeitas a não cumulatividade, é permitido às sociedades cooperativas, devido ao seu tratamento diferenciado, realizar mais algumas exclusões conforme os seguintes dispositivos legais (...)*”.

Vale citar novamente o Acórdão n.º **3402-003.973** por razões já expostas (mesmo contribuinte, mesmo pedido, mesma causa de pedir, mesmo termo de constatação fiscal, apenas diferindo no período). Em decisão unânime, aquele Colegiado (TO 3402) argumentou:

Alega a recorrente que teria direito às exclusões da base de cálculo tributável pleiteadas sem nenhuma condicionante, nos termos do art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 e art. 11 da IN SRF n.º 635/2006, que assim dispõem:

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.

§2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 1º Para os fins do disposto no inciso I do caput:

I - na comercialização de produtos agropecuários realizados a prazo, assim como aqueles produtos ainda não adquiridos do associado, a cooperativa poderá excluir da receita bruta mensal o valor correspondente ao repasse a ser efetuado ao associado; e, II - os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

§ 2º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente pela cooperativa, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos.

§ 3º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

I ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa; e

II terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos.

§ 4º O disposto no inciso VII do caput aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999.

§ 5º As sobras líquidas, apuradas após a destinação para constituição dos fundos a que se refere o inciso VII do caput, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a ele creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

§ 6º A sociedade cooperativa de produção agropecuária, nos meses em que fizer uso de qualquer das exclusões ou deduções de que tratam os incisos I a VII do

caput, deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, conforme disposto no art. 28.

§ 7º A entrega de produção à cooperativa, para fins de beneficiamento, armazenamento, industrialização ou comercialização, não configura receita do associado.

§ 8º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário, a que se refere o inciso V do caput, os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

§ 9º A dedução de que trata o inciso VII do caput poderá ser efetivada a partir do mês de sua formação, devendo o excesso ser aproveitado nos meses subsequentes.

A fiscalização considerou indevidas algumas parcelas das exclusões da base de cálculo tributável das contribuições pela cooperativa, nesses termos:

(...)

10.1 Repasse aos Associados

Analisando o art. 15 da Medida Provisória nº 2.15835/2001, verificamos que tal dispositivo autorizou excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins, os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização dos produtos por eles entregues à cooperativa. A interpretação que temos desse dispositivo é que nas operações em que foi excluída a integralidade da receita, por se tratar de venda sujeita a suspensão do PIS e da COFINS ou exportação, não há que se falar em excluir os valores repassados aos associados, proporcional a essas receitas, tendo em vista que a base de cálculo do PIS e da COFINS foi zerada pela exclusão da integralidade da receita.

Considerando que na venda de produtos agrícolas com suspensão ou exportação a receita foi integralmente excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS, os repasses aos associados, foram ajustados pela fiscalização, permitindo a exclusão do repasse aos associados, proporcional, a receita de venda de produtos agrícolas, somada a receita de venda de bens de fabricação própria tributadas no mercado interno, pela soma da receita total da venda de produtos agrícolas com a venda de bens de fabricação própria.

10.2 Venda de Mercadorias aos Associados (...)

Período: agosto/2004 a dezembro/2008

A partir do mês de agosto/2004 os insumos e sementes vendidos aos associados tiveram as alíquotas para o PIS e a COFINS reduzidas a zero, portanto, a receita foi excluída a título de venda de mercadorias alíquota zero, tendo anulado (zerado) as bases de cálculo da venda de mercadorias aos associados.

(...) as bases de cálculo do PIS e da COFINS foram zeradas pela exclusão da receita sujeita a alíquota zero, não tendo como excluir outra vez, pois, irá afetar a base de cálculo da receita dos demais setores sujeitos a tributação. Com isto, estamos glosando o valor das mercadorias aos associados a partir do mês de agosto/2004, haja vista a contribuinte ter informado na resposta ao termo de

intimação fiscal n.º 0003, tratar-se de venda de insumos e sementes que tiveram as alíquotas para o PIS e COFINS reduzidas a zero.

10.3 Receita de beneficiamento, armazenamento, industrialização de produção dos associados.

(...)

Em nenhum aspecto da legislação verificamos que a legislação autorizou a exclusão da receita de venda de produtos industrializados pela cooperativa, a título de receita de beneficiamento, armazenamento, industrialização de produção dos associados.

Na resposta ao termo de intimação fiscal n.º 0003, a contribuinte informa que os valores das receitas excluídas a título de beneficiamento, armazenamento, industrialização de produção dos associados é originária da comercialização de produtos industrializados pela cooperativa, por sua conta e risco, adquiridos dos associados.

(...)

10.4 Custos Agregados

(...) os mesmos somente podem ser considerados se existe base de cálculo tributável pelo PIS e COFINS, no mesmo sentido do valor dos repasses aos associados.

O valor do custo agregado foi ajustado de forma proporcional à receita de venda de produtos agrícolas tributados pelo PIS e COFINS.

(...)

Como se observa no trecho acima, no caso do *Repassé aos Associados, Vendas de produtos aos associados e Custos agregados*, essas exclusões da base de cálculo das contribuições, específicas das cooperativas, somente são permitidas se a cooperativa apresentar base de cálculo positiva após as exclusões da receita bruta.

Conforme já tinha esclarecido a fiscalização à contribuinte no Termo de Intimação n.º 001, "Caso a receita bruta da cooperativa tenha sofrido exclusões com base no que determina a legislação que trata das isenções do PIS e da Cofins nas operações de venda no mercado externo (exportação); venda com suspensão, alíquota zero e substituição tributária das mencionadas contribuições, não há que se falar nas exclusões específicas aplicadas às cooperativas (art. da MP 2.15835/ 2001 e art. 17 da Lei n.º 10.684/2003), pois, se a base de cálculo foi zerada não há mais o que ser excluído".

No caso, a contribuinte efetuou as exclusões da base de cálculo específicas para as cooperativas sem levar em consideração que já tinha excluído da receita bruta as receitas de exportações e as receitas de venda de produtos com suspensão, alíquota zero ou substituição tributária; ocorrendo a exclusão em duplicidade das mesmas receitas, tanto na receita bruta total como na base de cálculo das contribuições. Assim, entendo correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Quanto à exclusão da receita de beneficiamento, armazenamento, industrialização de produção dos associados, ela não foi permitida, pois conforme informado pela própria contribuinte, na verdade, tratavam-se de receitas obtidas na comercialização de produtos industrializados pela cooperativa, o que não encontra amparo na legislação, nem no inciso IV (receitas de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado) ou no inciso II (receitas de vendas aos associados) do art. 15 da Medida Provisória n.º 2.15835, nem em outro dispositivo legal.

De forma que não cabe reforma na decisão recorrida nesta parte, relativamente às exclusões das bases de cálculo das contribuições.

A partir destes fundamentos conclui-se pela manutenção da decisão de 1º grau no item.

5) Da previsão legal para a incidência da Selic

Por último a Recorrente alega que “*os créditos da recorrente merecem ser corrigidos pela SELIC, nos termos do § 4º, do art. 39 da Lei 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*”.

A norma invocada pelo Recorrente para respaldar o pedido de correção pela Selic, não se aplica ao, pois não abrange o ressarcimento, limitando-se à compensação e à restituição:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

(...)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, **a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC** para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.(Vide Lei nº 9.532, de 1997) (gn).

Além disso, os artigos 13 e 15, inciso VI, da Lei nº 10.833/03 dispõem em sentido contrário ao pleiteado pelo Recorrente, *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.

(...)

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

(...)

VI - no art. 13 desta Lei.

Para arrematar, especificamente para as contribuições do PIS e da COFINS, este e. CARF expediu súmula que afasta a aplicação de correção monetária ou de juros em valores a ser ressarcidos:

Súmula CARF nº 125

No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Porém, o pedido deve ser apreciado ainda nos termos do *artigo 24 da Lei nº. 11.457, de 2007*, e do conceito de “resistência ilegítima” desenvolvido pela jurisprudência:

Lei nº. 11.457, de 2007

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Por outro lado, tomando por base a disciplina legal citada, o REsp nº 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo STJ, sob o rito dos recursos repetitivos, com Acórdão publicado em 06/05/2020, transitado em Julgado em 28/05/2020, produziu interpretação vinculante para esta instância de julgamento administrativo - *por força do art. 62, §2º, da Portaria MF 343/15 (RICARF)* - **definindo prazo superior a 360 dias para análise do pedido como resistência ilegítima da administração.**

Aponta no mesmo sentido, o acórdão desta turma 3401-008.364, de 21/10/20, em votação unânime, relatoria do Cons. Lázaro Antônio Souza Soares, cuja ementa (parte) se transcreve:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

No caso ora em exame, por ter sido o prazo legal ultrapassado para apreciação do pedido de ressarcimento, o crédito **reconhecido** remanescente deve ser atualizado pela Selic, após o escoamento do prazo de 360 dias da data do protocolo da Per/Dcomp.

Do exposto, **VOTO** por conhecer e dar parcial provimento ao recurso para reconhecer o direito à atualização do crédito reconhecido pela taxa Selic, a contar do 361º dia da data do protocolo do pedido até a data do efetivo ressarcimento.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

Fl. 32 do Acórdão n.º 3401-010.489 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 11070.002353/2009-83