



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11070.002467/2010-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.351 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de novembro de 2022
Recorrente COOPERATIVA AGRICOLA MIXTA SAO ROQUE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/03/2009

LAPSO MANIFESTO. EMENTA ACÓRDÃO DRJ.

Cabe excluir e ignorar o teor da ementa, se a matéria não foi examinada no voto.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses previstas no artigo 62 do Anexo II do RICARF.

PROPAGANDA. EXCLUSÃO. CONCEITO DE CUSTO AGREGADO.

O conceito de custo agregado descrito pelo § 8º do artigo 11 da IN SRF 635/2006 somente admite as exclusões da base de cálculo autorizadas por lei. Apenas os dispêndios, assim considerados os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos em relação ao ato cooperativo, podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. OPERAÇÃO COM SUSPENSÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal é vedada a manutenção de créditos vinculados a operações efetuadas com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. RECEITA DE VENDA EXCLUÍDA DA BASE DE CÁLCULO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, não é permitido à pessoa jurídica que exerça atividade de cooperativa de produção agropecuária a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas de venda excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE.

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei 11.033/2004 não se refere a créditos cuja aquisição é vedada em lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Relatório

Trata-se de homologação parcial de PER/Dcomp's transmitidas pelo contribuinte para utilização de créditos relativos ao ressarcimento de COFINS Não Cumulativo – Mercado Interno, concernentes ao período de agosto de 2004 a março de 2009.

Por meio do Termo de Constatação Fiscal, restou verificado que além do ajuste dos créditos pleiteados pela contribuinte relativos às operações de mercado interno não-tributadas e operações de exportação, o valor dos créditos apurados durante o procedimento de fiscalização, para as operações de mercado interno tributadas, era inferior ao apurado. Dessa forma, impôs-se a necessidade de ajuste do saldo dos créditos mediante a glosa relativa à COFINS não-cumulativa no montante de R\$ 731.846,24 (setecentos e trinta e um mil, oitocentos e quarenta e seis reais, vinte e quatro centavos) e do PIS não-cumulativo no montante de R\$ 159.161,58 (cento e cinquenta e nove mil, cento e sessenta e um reais, cinquenta e oito centavos).

A contribuinte foi então intimada a retificar os Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACONs) a partir do mês de março/2009, para fazer constar saldos vinculados a operação de mercado interno tributadas no montante de R\$ 273.219,59 (duzentos e setenta e três mil, duzentos e dezenove reais e cinquenta e nove centavos), a título de Cofins e de R\$ 58.141,24 (cinquenta e oito mil, cento e quarenta e um reais e vinte e quatro centavos) a título de PIS, em razão das glosas efetuadas em decorrência das constatações demonstradas ao fim do procedimento fiscal.

Cientificado das glosas, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual alega, em síntese:

- os gastos com publicidade são essenciais, uma vez que esta é necessária para a comercialização dos produtos, de sorte que devem ser considerados passíveis de ressarcimento os valores relativos a custos de publicidade
- o art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, norma anterior ao art. 9º da Lei n.º 10.925/2004, possibilita a manutenção e o aproveitamento dos créditos das vendas efetuadas com suspensão;
- são inconstitucionais as alterações da Lei n.º 11.051/2004 incidentes sobre a Lei n.º 10.925/2004;
- devem ser reconhecidos os créditos ligados a operações tipicamente cooperativas, bem como os créditos decorrentes de operações com alíquota zero;
- caso não prosperem os argumentos relativos às especificidades do ato cooperativo, requer, alternativamente, que sejam mantidos os créditos em virtude das isenções decorrentes das exclusões da base de cálculo, como os do art. 15 da Medida Provisória n.º 2158-35 e do art. 17 da Lei n.º 10.684/2003.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife manteve o não reconhecimento do direito creditório nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/10/2007, 01/12/2007 a 31/12/2007, 01/02/2008 a 29/02/2008

AUTO DE INFRAÇÃO SEM TRIBUTO. GLOSA DE CRÉDITO. PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DISCUSSÃO DA GLOSA EM PROCESSO DE RESSARCIMENTO. FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL NA PRETENSÃO FISCAL. NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

Por faltar interesse processual à pretensão fiscal, é nulo o auto de infração de glosa de crédito no âmbito da apuração não-cumulativa das contribuições, quando da glosa não implicar falta de pagamento de tributo e a infração for objeto de discussão em processo administrativo de ressarcimento.

A contribuinte tomou ciência do acórdão em 24/12/2019 e interpôs o Recurso Voluntário em 13/01/2020, no qual repisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Carolina Machado Freire Martins, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

1. Preliminar – Erro na ementa

A matéria dos autos que efetivamente foi julgada pela DRJ trata da autorização legal para exclusão de determinados valores da base de cálculo das sociedades cooperativas, sujeitas ao regime não cumulativo de incidência das contribuições. Entretanto, na ementa do v. acórdão recorrido faz menção à nulidade da autuação. Ao final, a manifestação da contribuinte foi julgada improcedente, mantendo-se a autuação. Veja-se novamente a ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/10/2007, 01/12/2007 a 31/12/2007, 01/02/2008 a 29/02/2008

AUTO DE INFRAÇÃO SEM TRIBUTO. GLOSA DE CRÉDITO. PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS. DISCUSSÃO DA GLOSA EM PROCESSO DE RESSARCIMENTO. FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL NA PRETENSÃO FISCAL. NULIDADE DA AUTUAÇÃO.

Por faltar interesse processual à pretensão fiscal, é nulo o auto de infração de glosa de crédito no âmbito da apuração não-cumulativa das contribuições, quando da glosa não implicar falta de pagamento de tributo e a infração for objeto de discussão em processo administrativo de ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

No entanto, a ementa não tem conexão com a motivação do voto, não havendo nenhum argumento nesse sentido, que lhe justificasse. O texto, portanto, destoa de toda a linha argumentativa do referido voto, aparentando ter sido “copiada” equivocadamente.

Em que pese o provável equívoco, a Recorrente lançou argumento sobre a matéria, nos seguintes moldes:

Desta feita, se é verdade que esse tipo de autuação é nula, e é, deveria a decisão ser de procedência e não improcedência, especialmente se considerarmos que as glosas em si, estão em discussão em autos próprios, conforme a própria decisão reconheceu. Fato incontroverso, portanto.

O fato de tratar o recurso de matérias referentes às glosas não invalida a nulidade. A procedência, reconhecendo a nulidade do auto não dá, imediatamente, direito ao crédito, pois, como dito esse está em discussão pelos meios adequados.

A verdade é que o contribuinte se defendeu do que lhe fora imposto e isso não pode lhe gerar prejuízo, especialmente se a falha está na fiscalização que acabou autuando quando deveria apenas ter feitos as glosas que entendia pertinente, mas em local próprio.

Pelo exposto até aqui, a procedência é medida que se impõe.

Fazendo a análise da ementa do acórdão prolatado pela DRJ, verifica-se que a matéria ali consignada, relativa à nulidade, não foi objeto de análise em nenhum trecho do voto,

de onde se evidencia que a ementa supra transcrita, constou do Acórdão por erro e deve ser ignorada, limitando-se a análise ao conteúdo do voto.

2. Matérias não recorridas

O Termo de Constatação Fiscal promove o ajuste em diversos que foram considerados itens indevidamente creditados. Os motivos para a glosa podem ser assim sintetizados

- as receitas de venda de produtos tributados a alíquota zero e que, ao mesmo tempo, também se incluem na hipótese do art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001 foram excluídas em duplicidade da base de cálculo das contribuições
- a receita da venda de produtos tributada a alíquota zero haviam sido incorretamente classificados como tributados a alíquota normal
- somente devem ser considerados os bens adquiridos para revenda tributados normalmente, não dando direito a crédito aqueles tributados a alíquota zero. No entanto, a planilha original de apuração considera erroneamente como tributados alguns produtos isentos ou tributados a alíquota zero
- além das despesas e pessoal, encargos sociais, manutenção e conservação vinculados à seção cereais, constam registros de despesas da mesma natureza oriunda de rateio do setor administrativo, sendo que em relação às despesas do rateio do setor administrativo não existe previsão para excluí-las da receita bruta a título de custos agregados
- segundo as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para que se amoldem ao conceito de *custos agregados ao produto agropecuário*, os gastos devem ter a sua aplicação na produção, beneficiamento ou acondicionamento de tais produtos, ou nas operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim na comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado
- no cômputo dos custos agregados aos produtos agropecuários entregues pelos cooperados, a contribuinte considerou o valor registrado na conta contábil "Propaganda & Divulgação da Seção Cereais", a qual não tem embasamento legal para ser considerada como custo agregado, por acolher despesas relacionadas à divulgação dos produtos da cooperativa
- legislação veda expressamente a apuração de créditos, tanto presumidos como básicos, que tenham correlação com as operações de venda com suspensão, conforme ordenamento contido no art. 8º, § 4º, incisos I e II da Lei n.º 10.925/2004, dispositivo este mais específico que o contido no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, que autoriza a manutenção de créditos nas vendas com suspensão
- não existe dispositivo que autoriza a apuração de crédito sobre o valor das comissões sobre vendas, sendo autorizada a apuração de crédito apenas em relação aos frete nas operações de venda em que o ônus foi suportado pelo vendedor.

Do amplo rol, nem todas as glosas foram objeto de alegações da defesa, seja na Manifestação de Inconformidade, seja no Recurso Voluntário.

Como se nota, portanto, diversos fundamentos iniciais não foram enfrentados pelo contribuinte, o que já seria suficiente para justificar a manutenção. Além disso, a Recorrente limita-se a ventilar genericamente a ilegalidade e inconstitucionalidade das demais glosas.

Assim, considerando que a Recorrente não se insurgiu em sede de recurso sobre parte dos pontos que lhe foram desfavoráveis, resta caracterizada sua concordância, a atrair a aplicação do disposto no art. 42 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 42. São definitivas as decisões:

(...) Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

3. Do cômputo dos gastos com publicidade como custo agregado

Trata-se a Recorrente de sociedade cooperativa de produção agropecuária, tendo como objeto social o estímulo, o desenvolvimento progressivo e a defesa das atividades econômicas de seus associados, operando basicamente nas atividades de: comercialização de produtos entregues pelos associados em suas unidades; fornecimento de insumos utilizados nas atividades de cooperados; industrialização de parte da produção recebida; supermercado; e comércio de produtos agropecuários.

Para a fiscalização:

No cômputo dos custos agregados aos produtos agropecuários entregues pelos cooperados, a contribuinte considerou o valor registrado na conta contábil "Propaganda & Divulgação da Seção Cereais", a qual não tem embasamento legal para ser considerada como custo agregado, por acolher despesas relacionadas à divulgação dos produtos da cooperativa.

Para refutar a glosa, afirma a Recorrente:

Sem a divulgação do produto, não há como se falar em venda. Conclui-se, desta feita, pela correção do procedimento adotado pela cooperativa, pelo aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS decorrentes dos gastos com publicidade.

A DRJ, por sua vez, pontua:

No âmbito do "conceito de insumos" são considerados insumos para fins de apuração de crédito de não cumulatividade do PIS/Cofins os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos bens ou produtos comercializados pela interessada.

Os serviços de Marketing, publicidade e propaganda, não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos bens ou produtos comercializados pela interessada, portanto, fica mantida a glosa.

Verifica-se que a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo das contribuições os valores que foram considerados indevidamente excluídos, como a parcela dos custos agregados aos produtos e serviços que não correspondem ao conceito legal.

As cooperativas agropecuárias, além da possibilidade das deduções normais permitidas ao regime da não-cumulatividade, podem efetuar outras deduções, tal como a dedução de custos agregados aos produtos agropecuários dos associados.

Desde novembro de 1999, a base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelas cooperativas passou a ser apurada como as das demais pessoas jurídicas, com as exclusões específicas. Diante disso, somente podem ser considerados como “custos agregados” os custos e despesas expressamente previstos no § 8º do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006:

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:

(...) V dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;

(...)

§ 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. 2.6.7. A norma em questão adota um conceito amplo de custo agregado subdividindo-o em três hipóteses: a) despesas com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento dos produtos do cooperado; b) despesas decorrentes de operações de parcerias e integração entre cooperativa e associado; c) comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Do texto legal em comento observa-se que não são todos os custos incorridos pelas sociedades cooperativas que podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição, mas apenas aqueles considerados como dispêndios incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação de bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento dos produtos, bem como aqueles decorrentes da • comercialização ou armazenamento dos produtos entregues pelo cooperado, e, por fim, aqueles decorrentes de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado.

Daí porque não pode ser acolhida a tese apresentando pela Recorrente no sentido de que praticamente a integralidade de seus custos e despesas deveriam ser excluídos da base de cálculo da contribuição, não sendo este o comando expedido pelo texto normativo.

Lado outro, a tomada de créditos de PIS/Pasep e de COFINS sobre aquisição/despesas de serviços de propaganda também não encontra amparo legal sob a ótica da relevância e essencialidade, tendo em vista a atividade preponderante da cooperativa.

Isso porque, somente despesas/custos essenciais e relevantes ao exercício da atividade podem gerar o abatimento como créditos descontados da receita bruta auferida.

Pelo critério da essencialidade, deve haver dependência intrínseca e fundamental, como elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou ainda, quando a falta daquele insumo enseje carência de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

No tocante à relevância, diz respeito à item que embora não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre a cadeia produtiva em razão de sua singularidade ou por imposição legal.

Assim, sob qualquer ângulo de análise, não há permissão legal para a exclusão da base de cálculo dos valores gastos com “Propaganda & Divulgação da Seção Cereais”, tal como pretendida pela Recorrente, de modo que não merece reversão a glosa.

4. Das vendas com suspensão

Afirma a Recorrente:

Desse modo, como se pode notar através dos dispositivos legais elencados, antes da alteração da Lei nº 11.051 de 2004, havia autorização para que os contribuintes pudessem gozar do direito de aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade de PIS/COFINS das vendas com suspensão.

Posteriormente à alteração, as cooperativas restaram impedidas de utilizarem os créditos das receitas auferidas nas operações de vendas de produtos com suspensão, sendo que o benefício, para os demais (mesmo nos casos de isenção, alíquota zero ou não incidência), prosseguiu vigendo normalmente.

Como se pode notar, o legislador criou um profundo impasse em relação a contribuintes que estão na mesma situação jurídica. Não só isso, provocou uma grave lesão ao princípio da isonomia, bem como aos princípios da vedação do tributo com efeito de confisco, neutralidade fiscal e da repartição rígida de competências tributárias.

Quanto as aquisições sujeitas à suspensão ou alíquota zero, a legislação é clara em vedar a apropriação de créditos, cujas operações anteriores não sofreram a incidência das contribuições. O art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003, traz vedação expressa a tais créditos, *verbis*:

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

...

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(grifo nosso)

Nesse sentido é mansa a jurisprudência deste Conselho:

(...) PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias. (Acórdão nº 3301005.014. Sessão de 28/08/2018)

No tocante à menção ao artigo 17 da Lei 11.033/2004, que supostamente teria assegurado o direito ao crédito mesmo nos casos de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, alinho-me a entendimento anterior desposado por esta Turma, segundo o qual a referida norma não teria criado nova hipótese de creditamento:

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PIS/COFINS. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS SUBMETIDOS AO REGIME MONOFÁSICO PARA REVENDA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO PELO COMERCIANTE ATACADISTA E VAREJISTA. VEDAÇÃO LEGAL.

No regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista, o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições de veículos e autopeças sujeitos ao regime monofásico concentrado no fabricante e importador. A aquisição de veículos e autopeças relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485/02, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito de PIS/COFINS, dada a expressa vedação constante dos art. 2º, § 1º, III e art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE.

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição. (Acórdão nº 3401-006.678. Sessão de 23/07/2019 - grifei)

Assim, não deve ser reconhecido o direito à manutenção de créditos.

5. Das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade

Alega a Recorrente:

Pelo exposto, conclui-se que a vedação do aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS viola o sistema constitucional tributário, visto que a lesão que se perpetra através do impedimento imposto sobre as vendas efetuadas com suspensão nas cooperativas ofende o direito à nãoacumulatividade, à medida que ela não pode ser estabelecida parcialmente, proibindo-se o recurso ao direito de compensação sem justificativa legítima.

Viola, também, *o princípio da isonomia* visto que a vedação do aproveitamento de créditos de PIS/COFINS nas vendas com suspensão, somente para determinadas pessoas jurídicas, ainda por cima, componentes do setor primário de produção, o mais importante no cenário econômico do país, viola o princípio da não-discriminação, dado que compete somente à CF ou à Lei Complementar estabelecer as diferenças tributárias relativas a determinados grupos e categorias profissionais.

Ocorre que, estando o ajuste devidamente fundamentado em norma expedida pelo Estado, não cabe ao órgão administrativo declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade, cuja apreciação é reservada somente aos órgãos competentes do Poder Judiciário.

Prevalece, portanto, a presunção de validade que vincula à Administração Pública, sendo defeso reconhecer a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade de disposições que fundamentam o lançamento, inclusive de forma enviesada, para afastar a aplicação apenas ao caso concreto.

Nesse sentido, a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nº 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa, portanto, dos limites atinentes ao processo administrativo fiscal.

6. Da alegação de possibilidade de aproveitamento de créditos no caso de não-incidência

Afirma a Recorrente, a meu ver, de forma inadequada, que

(...) “os créditos são oriundos de operações, **dentro do ciclo produtivo**, onde a cooperativa dirige-se ao mercado para adquirir insumos para disponibilizar para os cooperados e utilizar com a produção deles mesmos; efetua gastos com energia elétrica a fim de beneficiar e industrializar a produção, para depois disso colocá-la no mercado em condições de competitividade; fretes para deslocar a produção dos cooperados até a sua sede ou, mesmo, levar os insumos e demais materiais necessários para os sócios produzirem, etc.”

Acrescenta ainda que o Superior Tribunal de Justiça havia consolidado que o ato cooperativo não configura hipótese de incidência tributária para o PIS/COFINS, de modo que

com base na mesma legislação deveria ser deferido o direito de aproveitamento de créditos decorrentes de *operações com alíquota zero*.

Tal defesa, contudo, apresenta-se deslocada, uma vez que em nenhum momento discute-se que os atos cooperativos, praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, de modo que não são tributados.

Os produtos e serviços genericamente mencionados pela Recorrente também não foram glosados *per se*.

Rememora-se novamente que a partir de novembro de 1999, a base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelas cooperativas passou a ser apurada como as das demais pessoas jurídicas, com exclusões específicas. Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.684, de 2003, às exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, veio se juntar, para as sociedades cooperativas de produção agropecuária também a possibilidade de dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados.

Assim, o cerne da controvérsia nos presentes autos reside na autorização conferida pela legislação para exclusão de determinados valores da base de cálculo das sociedades cooperativas, sujeitas ao regime não cumulativo de incidência das contribuições.

Por derradeiro, no tocante à alegação superficial de créditos relativos a *operações com alíquota zero*, compete ao legislador ordinário definir as hipóteses em que mencionado situação ocorrerá. E consonante à eficácia limitada da norma constitucional, também em atenção ao princípio da legalidade, somente podem ser utilizados os créditos das contribuições em tela expressamente previstos em lei. Como precedente deste Conselho sobre a matéria, destaca-se o seguinte julgado:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO. O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. (Acórdão nº 3302-007.384; Sessão de 23/07/2019, Relator Walker Araujo)

Isto posto, são definidas na norma as situações nas quais não é possível a apropriação dos créditos, excluindo-se o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

7. Do ônus probatório

Cumprida a observação já apresentada pela DRJ, uma vez que a contribuinte apresenta o pedido de forma genérica, sem apontar quais seriam exatamente os valores a título de custo agregado a serem aproveitados, bem como as provas relativas aos valores eventualmente indicados.

Em sede de recurso, em que pese postular pelo *princípio da verdade real*, que autorizaria a juntada de novas provas, a realidade é que não se verifica a juntada de qualquer anexo.

Procedendo assim, não se desincumbiu do ônus probatório que lhe cabe, nos termos do art. 16, III do Decreto n.º 70.235/72.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso, rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e no mérito, por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carolina Machado Freire Martins