



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13982.720665/2017-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.292 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITAS DE VENDAS VINCULADAS AO MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADO. ART. 34 DA LEI Nº 12.58/2009.

O crédito previsto no art. 34 da Lei nº 12.028/2009 não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto condutor. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-012.289, de 22 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 13982.720668/2017-69, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Vinícius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma

do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que indeferiu o Pedido de Ressarcimento, apresentado em 14/11/2017, na forma do Anexo I da IN RFB nº 1.717/2017, de crédito presumido de Cofins do 3º trimestre de 2014, apurado em função da aquisição de insumos de origem animal da espécie bovina, nos termos do art. 34 da Lei nº 12.058/2009, vinculado à receita não tributada no mercado interno.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (1) o crédito previsto no art. 34 da Lei nº 12.028/2009 não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação.

Não se conformando com a decisão proferida, a Recorrente interpôs recurso voluntário, reproduzindo, em síntese apertada, suas alegações de defesa.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Pois bem, a questão básica a ser discutida no processo diz respeito à possibilidade de ressarcimento do crédito presumido disposto no art. 34 da Lei nº 12.058/2009, que assim dispõe:

Art. 34. A pessoa jurídica tributada com base no lucro real que adquirir para industrialização produtos cuja comercialização seja fomentada com as alíquotas zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas nas alíneas a e c do inciso XIX do art. 1º da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004, poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido determinado mediante a aplicação sobre o valor das aquisições de percentual correspondente a 40% (quarenta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 1º É vedada a apuração do crédito de que trata o caput nas aquisições realizadas por pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02, 01.04, 02.01, 02.02 e 02.04 da NCM ou que revende os produtos referidos no caput.

§ 2º O direito ao crédito presumido somente se aplica aos produtos de que trata o caput adquiridos com alíquota zero das contribuições, no mesmo período de apuração, de pessoa jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre-calendário, não conseguir utilizar o crédito previsto na forma prevista no caput deste artigo poderá:

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

II - solicitar seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 4º O disposto no caput não se aplica no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto na hipótese de exportação.

O inciso XIX do art. 1º da Lei nº 10.925/2004 tem a seguinte redação:

XIX - carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi:

a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1;

b) [...]

c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00;

Nos termos das normas acima transcritas, o § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 veda a apuração do crédito presumido à pessoa jurídica que industrializa os produtos classificados nas posições 01.02 (bovinos vivos), 01.04 (ovinos e caprinos vivos), 02.01 (cortes bovinos), 02.02 (cortes bovinos) e 02.04 (cortes de ovinos e caprinos), da NCM ou que revenda esses produtos, ou seja, a vedação ao crédito presumido vale para os frigoríficos de bovinos, ovinos e caprinos e para quem revende os produtos resultantes do abate desses animais.

A manifestante não se enquadra em nenhuma dessas condições, pois atua no ramo de abate e industrialização de suínos e aves, além do que apenas adquire cortes de bovinos para utilização como matéria-prima na fabricação de embutidos.

Portanto, a vedação do § 1º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 não se aplica ao caso, pois a Cooperativa Aurora é frigorífico de suínos e aves, razão pela qual possui o direito de apurar o crédito presumido em questão.

Quanto ao § 4º do art. 34 da Lei nº 12.058/2009, há expressa vedação na apuração do crédito presumido disposto no *caput*, no caso de o produto adquirido ser utilizado na industrialização de produto cuja receita de venda seja beneficiada com suspensão, alíquota zero, isenção ou não incidência do PIS/Pasep e da Cofins. Portanto, chega-se às seguintes conclusões:

i) quando o produto fabricado é vendido de forma tributada no mercado interno: há permissão de apuração do crédito presumido e informação no programa eletrônico PER/Dcomp sob o código 106 (Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – Presumido da Agroindústria);

ii) quando o produto fabricado é exportado: há permissão de apuração do crédito presumido e informação no programa eletrônico PER/Dcomp sob 306 (Crédito vinculado à receita de exportação – Presumido da Agroindústria);

iii) quando o produto fabricado é vendido no mercado interno de forma não tributada: não existe a possibilidade de apuração do crédito presumido e, portanto, o PGD PER/Dcomp não permite tal informação.

Por conseguinte, entende-se que está correto o PGD PER/DCOMP. O que ocorreu, no caso, é que a receita de venda dos produtos fabricados foram tributados, normalmente, pelo PIS/Pasep e Cofins, mas a contribuinte fez o pedido de ressarcimento, vinculando os créditos ao mercado interno não tributado, situação expressamente vedada pela legislação.

Quanto às vendas dos produtos fabricados pela empresa, as provas acostadas aos autos demonstram que eles foram tributados pelo PIS/Pasep e Cofins. Registre-se que a manifestante anexou aos autos a relação das notas fiscais cujos créditos quer ser apropriar, que indicam que seus fornecedores são pessoas jurídicas nacionais; a relação dos produtos fabricados e seus NCM, que indicam que são produtos tributados; ficha técnica dos produtos fabricados, a qual demonstra a composição dos produtos industrializados, dentre os quais, a carne bovina; notas fiscais eletrônicas e seus espelhos, que indicam que houve tributação nas vendas dos produtos produzidos. Portanto, inegável que os produtos foram tributados e que não se aplica ao caso, como requereu a interessada, a vedação do §4º do art. 34 da Lei n.º 12.058/2009.

Deve-se ressaltar, entretanto, que o pedido de ressarcimento em análise foi feito em formulário, tendo em vista que a contribuinte entende ter o direito ao ressarcimento dos créditos com base no método do rateio proporcional. Ela rateou seus créditos, como informou, *“de acordo com o tipo de receita, isto é, de acordo com a receita total de vendas tributada e não tributada no mercado interno e de exportação”*. Esclareceu, ainda, que:

Ato contínuo, formalizou, através do PER/DCOMP nº 15430.06804.310714.1.1.18-8471 o pedido de ressarcimento dos créditos ordinários e presumidos, vinculados às receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e de exportação. Além disso, formalizou pedido “em formulário”, do crédito presumido previsto no art. 34, da Lei nº 12.058/2009, decorrente de aquisições de carne bovina, cujo crédito é assegurado, tendo em vista que essa carne foi utilizada na industrialização de produtos tributados, na proporção das receitas não tributadas no mercado interno, isso porque o programa PER/DCOMP não disponibiliza a opção para informar esse crédito presumido.

Faz-se importante também lembrar que, no início do recurso apresentado, ela relatou o seguinte:

Em decorrência desse crédito, protocolou dois pedidos de ressarcimento, pelos seguintes critérios: i) no pedido de ressarcimento original, efetuado via programa PER/DCOMP, incluiu o crédito presumido previsto no art. 34, da Lei nº 12.058/2009, vinculado a receita de exportação e receita vinculada ao mercado interno tributado, juntamente com os demais créditos apurados; e, ii) efetuou pedido de ressarcimento complementar “em formulário”, (objeto do presente recurso), incluindo o valor do crédito presumido previsto no art. 34, da Lei nº 12.058/2009, vinculado a receita não tributada no mercado interno, isso porque o programa PER/DCOMP não disponibiliza a opção para informar esse crédito presumido.

Como se verá, há, no caso, três problemas insuperáveis no pedido de ressarcimento entregue pela manifestante.

Primeiramente, ressalte-se que o pedido foi feito em desacordo com a legislação de regência, pois o crédito presumido do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 não pode ser vinculado ao mercado interno não tributado, por expressa disposição legal. O indeferimento sumário feito pela DRF/Joaçaba está, portanto, correto. Sabe-se que algumas formalidades podem ser superadas no processo administrativo fiscal. Contudo, há formalidades insuperáveis, uma vez que a própria lei impõe que este tipo de crédito não pode ser vinculado ao mercado interno não tributado. Portanto, ignorar que o pedido feito é inadequado é ignorar a própria legislação que rege o crédito presumido em discussão. Não bastasse isso, a Cooperativa Aurora solicitou o mesmo crédito presumido em dois pedidos distintos, um eletrônico e este em formulário, situação que apenas corrobora a necessidade de se indeferir sumariamente este, tendo em vista a possibilidade de devolução do valor em dobro.

Ademais, saliente-se que não se aplica ao caso o método do rateio proporcional, como fez a interessada, tendo em vista que os produtos industrializados foram, conforme a própria manifestante esclareceu, destinados ao mercado interno. Ela relatou que *“Esses*

produtos fabricados (mortadela, linguiça e hambúrgueres), como se sabe, são integralmente tributados, no caso de venda no mercado interno".

Pois bem, sobre o método de rateio de créditos, assim dispõe o § 8º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Lei nº 10.833, de 2003:

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.

Observe-se que a regra está posta com relação à forma de rateio aplicável à pessoa jurídica submetida aos dois regimes de tributação, cumulativo e não cumulativo. Vale anotar também — e isso é importante — que, conforme a leitura dos §§ 7º e 8º do comando transcrito, o rateio destina-se apenas aos custos, encargos e despesas vinculados à geração de receitas nos dois regimes. São os custos comuns. Não há sentido lógico em repartir custos, despesas e encargos que de antemão já se sabe que estarão vinculados a receitas de um único regime. Assim, custos, despesas e encargos exclusivamente vinculados a receitas sujeitas ao regime cumulativo não geram logicamente créditos não cumulativos e, portanto, não devem ser considerados nos cálculos de rateio.

Os dispositivos em comento, vale dizer, assim como a interpretação que deles se faz, estendem-se ao necessário rateio dos custos, despesas e encargos comuns às receitas de exportação e aquelas vinculadas ao mercado interno tributado e não tributado. Isso porque a legislação dá tratamento diferenciado no que respeita à forma de aproveitamento dos respectivos créditos.

A necessidade do rateio é decorrência dessa diferenciação. Confira-se o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 (também aplicável ao PIS nos termos do art. 15 do mesmo diploma), especialmente o que vem escrito no § 3º:

Lei nº 10.833, de 2003:

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 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.

(...)

A referência aos §§ 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, pelo § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, encerra a discussão, já que os comandos disciplinam o rateio apenas dos custos comuns, agora às receitas exportadas e as do mercado interno. Nessa medida, insumos ou bens para revenda que compõem apenas a matriz de custos de produtos destinados ao mercado interno não podem integrar os cálculos de rateio porque não contribuem para o auferimento das receitas de exportação e os correspondentes créditos somente podem ser aproveitados por desconto, com a exceção das vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, alíquota zero, isenção e não incidência.

Dessa forma, conclui-se que, sendo possível identificar quais custos, despesas e encargos são vinculados a receitas de vendas no mercado interno ou no mercado externo, deve-se aplicar o método da apropriação direta e tais dispêndios devem ser considerados como vinculados integralmente às receitas para as quais contribuem.

Veja-se, neste sentido, ementa da Solução de Consulta Cosit nº 193, de 28 de março de 2017:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO. TOTALIDADE DAS RECEITAS BRUTAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO.

O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Cofins vinculados à exportação: a) somente deve ser aplicado naqueles casos em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação; b) consiste na aplicação sobre o montante de custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa e a Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo; e c) não permite a exclusão de qualquer valor da Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo da proporção acima, devendo esses valores serem totais para efeitos de cálculo daqueles créditos.

Dispositivos Legais: arts. 3º e 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (destacamos)

No caso, como os insumos previstos no *caput* do art. 34 da Lei nº 12.058/2009 foram utilizados integralmente para produzir produtos que foram vendidos no mercado interno, não há que se falar em rateio e, conseqüentemente, em vinculação dos créditos a receitas não tributadas no mercado interno.

Todavia, o problema mais grave que se apresenta nem é este. Vejamos.

Como a Manifestante informou, o pedido de ressarcimento do crédito em análise foi dividido e solicitado por dois caminhos diversos: um pedido eletrônico e outro em

papel. Tal procedimento, além de não encontrar guarida na legislação, gera um problema operacional insuperável à RFB, pois esta, quando analisa o crédito, o faz de uma vez só e não em partições como fez a manifestante. É inviável controlar pedaços de um crédito do mesmo trimestre, ainda mais quando a manifestante, talvez sem má-fé, o pleiteia integralmente no recurso que apresentou ao indeferimento parcial do PER eletrônico que entregou. Naquela Manifestação de Inconformidade não informou que parte deste crédito havia sido feita em formulário específico.

No caso, o PER nº 15430.06804.310714.1.1.18-8471 (que a interessada descreveu neste recurso), de PIS/Pasep do 2º trimestre de 2014, foi retificado pelo de nº 10631.10565.111117.1.5.18-9064. No Acórdão que analisou a Manifestação de Inconformidade apresentada em face de seu indeferimento parcial, todo o crédito presumido pleiteado com base no art. 34 da Lei n.º 12.058/2009 foi deferido. Importante informar que o Acórdão em tela é o de nº 06-67.185, emitido em 14 de agosto de 2019 por esta 3ª Turma de Julgamento da DRF de Curitiba/PR, tendo sido julgado nos autos do processo de nº 10925.901482/2018-86.

Diante do exposto, voto pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, mantendo-se o indeferimento sumário do pedido de ressarcimento entregue em formulário.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator