



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.725282/2011-19
ACÓRDÃO	3301-014.823 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008

CONCORDÂNCIA COM FUNDAMENTOS DA DECISÃO. APLICAÇÃO DO RICARF

O Recorrente não apresentou em suas razões recursais fundamentos ou prova documental aptas a afastar as conclusões da decisão recorrida. Assim, mantém-se os fundamentos da decisão conforme art. 114, §12 do RICARF.

CRÉDITO PRESUMIDO VINCULADO À EXPORTAÇÃO. RESSARCIMENTO. ART. 56-DA LEI Nº 12.350, DE 2010. SOCIEDADES COOPERATIVAS.

Para fins de apuração do valor ressarcível de que trata o art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010, faz-se necessária a segregação do crédito presumido vinculado às operações de mercado interno tributado, mercado interno não tributado e exportação. Na apuração do quantum ressarcível deve ainda observar-se o limite imposto às sociedades cooperativas pelo art. 9º da IN SRF nº 660/2006, bem como eventuais utilizações desse crédito para desconto das contribuições devidas nos correspondentes períodos de apuração.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS. APROPRIAÇÃO DIRETA DE CRÉDITOS. CUSTEIO POR ABSORÇÃO. ART. 40 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 594, DE 2005.

A apropriação direta de créditos, com utilização do método de custeio por absorção, exige a alocação direta dos custos diretos incorridos (matéria prima e mão-de-obra direta) e rateio dos custos indiretos de fabricação, mediante critérios consistentes que reflitam, de maneira fidedigna, o custo real de fabricação.

CONTABILIDADE DE CUSTOS INTEGRADA COM A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

Não se caracteriza como integrado e coordenado com o restante da escrituração o sistema de contabilidade de custo que, embora efetuado com base nos dados da contabilidade geral, baseia-se na alocação de custos diretos de fabricação segundo critérios de rateios não consistentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bruno Minoru Takii, Keli Campos de Lima, Marcelo Enk de Aguiar (substituto[a] integral), Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Kendi Hiramuki, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcelo Enk de Aguiar.

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos presumidos de Pis e Cofins – vinculados às receitas de exportação dos períodos de Abril de 2006 a Dezembro de 2008 – apurados nos termos do art. 56-A da Lei nº 12.350/2010, com alteração dada pela MP 517/2010, convertida na Lei nº 12.431/20111 .

Da análise do pedido resultou o Relatório Fiscal de fls. 1.255/1.260 do qual merecem destaques os seguintes pontos:

- No processo administrativo nº 10680.724283/2010-19 foram analisados os pedidos de ressarcimento/compensação de créditos básicos do Pis e da Cofins, do período de 2006 a 2009, consubstanciados em pedidos eletrônicos (PER/DCOMP). Os documentos utilizados naquelas verificações foram aproveitados na análise do pedido ora sob exame.
- O leite in natura, principal matéria prima da CCPR, é recebido precipuamente dos seus associados, mas também é adquirido de pessoas físicas e jurídicas não associadas, nº intuito de compor estoque.
- Nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, o leite adquirido de associados e de pessoas físicas dá direito ao crédito presumido.
- A Instrução Normativa SRF nº 660/2006, em seu art. 8º, § 3º, tratou da impossibilidade de ressarcimento ou compensação de valores referentes a créditos presumidos.
- Relativamente ao ressarcimento de créditos básicos (proc. nº 10680.724283/2010-19), quando a fiscalização avaliou e validou os percentuais de rateio utilizados pela Interessada – relativamente às vendas no mercado interno (tributadas e não tributadas) e de exportação – não levou em conta eventual segregação dos créditos presumidos (relativos ao leite in natura), vez que a legislação previa o aproveitamento desses créditos somente no mercado interno (art. 9º da IN SRF nº 660/2006).
- Com a mudança na legislação (que passou a permitir o ressarcimento, ou a compensação dos créditos presumidos vinculados à exportação), fez-se necessária a verificação dos percentuais de rateio utilizados pela Interessada.
- Ao proceder a essa verificação, a autoridade fiscal constatou incongruências no método de apropriação de créditos utilizado pela CCPR.
- Ao analisar o cálculo dos percentuais de apropriação utilizados pela Interessada, foram detectadas divergências significativas entre os valores de aquisição de leite que a CCPR utiliza como base de cálculo de sua apropriação (valores de aquisição de leite – BAAN) e os valores das aquisições totais de leite in natura que a CCPR utiliza, efetivamente, para calcular o crédito presumido ressarcível.
- Além disso, foram observadas incongruências relativas aos valores de faturamento relacionados à exportação e aos valores de aquisição de leite in natura vinculados a estas operações. Tais discrepâncias poderiam sinalizar que a CCPR exporta produtos de baixo valor agregado e, para o mercado interno, incluídos os não-tributados, produtos de maior valor

agregado. Porém, na prática, não há diferenças significativas entre os produtos exportados e aqueles vendidos no mercado interno.

- Em razão das incongruências constatadas, a fiscalização desconsiderou os percentuais de apropriação utilizados pela CCPR e passou a utilizar, para fins de apropriação dos créditos presumidos, a relação percentual existente entre as receitas de exportação e a receita total, informadas pela Fiscalizada nos DICON de 2006 a 2008, conforme demonstrado na Tabela 2 – “Demonstrativo das Receitas Mensais: Mercado Interno, Sem Incidência e de Exportação” (fl. 1.262).
- No procedimento fiscal realizado anteriormente (proc. nº 10680.724283/2010-19) – que analisou os créditos básicos do período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009 – os créditos presumidos foram os primeiros a serem descontados das contribuições devidas em cada período de apuração justamente porque, à época, não existia previsão legal de ressarcimento, compensação, ou aproveitamento nos meses subsequentes.
- Essa forma de utilização dos créditos presumidos foi aprovada pelo contribuinte, haja vista que na manifestação de inconformidade apresentada nos autos do proc.10680.724283/2010-19, não há qualquer menção quanto à sistemática de aproveitamento dos créditos (utilizada pela fiscalização).
- Considerando que a Lei nº 12.431/2011 – que inseriu o art. 56-A à Lei nº 12.350/2010 – fora editada após a análise dos créditos básicos pela fiscalização e após a decisão quanto aos respectivos pedidos de ressarcimento, o saldo de crédito presumido, para os fins de que trata aquele artigo, deve ser entendido como o valor do saldo mensal existente na data de edição da Lei 12.431/2011.
- De forma que o valor do crédito presumido mensal ressarcível deve ser aquele resultante da aplicação do percentual da receita mensal de exportação em relação à receita total de cada mês, sobre os saldos mensais de crédito presumido existentes na data de publicação da Lei nº 12.431/2011.
- A Tabela 3 - “Apuração Mensal dos Créditos Presumidos da Contribuição para PIS e COFINS” (fl. 1.263) apresenta um comparativo entre os valores dos créditos presumidos ressarcíveis (postulados pela empresa) e os valores ajustados pela fiscalização, com base na receita mensal vinculada às exportações.
- Referida tabela demonstra que o pleito da Contribuinte foi parcialmente acolhido pela autoridade fiscal.

Com base no Relatório Fiscal, cujos pontos principais foram acima destacados, o Serviço de Orientação e Análise Tributária-Seort da DRF/Belo Horizonte emitiu o

Despacho Decisório nº 1447 – DRF/BHE reconhecendo parcialmente o direito creditório, nos seguintes montantes: R\$ 934.056,89 (novecentos e trinta e quatro mil, cinquenta e seis reais e oitenta e nove centavos), referente ao Pis; R\$ 5.031.068,20 (cinco milhões, trinta e um mil e sessenta e oito reais e vinte centavos), referente à Cofins (fls. 1.293/1.295). Ressalte-se que, por força do decidido no Mandado de Segurança nº 49631-71.2012.4.01.3800, os valores reconhecidos pela unidade de origem já foram ressarcidos ao contribuinte, consoante Ordens Bancárias emitidas em 13/11/2012 (fls. 1.352/1.357).

Por questões operacionais, o controle do direito creditório referente ao Pis foi transferido para o processo nº 10680.726155/2012-63.

Devidamente cientificada em 24/11/2012 (fls. 1.303/1304), a Contribuinte apresentou, em 26/12/2012, manifestação de inconformidade alegando o que se segue:

1- Desmembramento do Processo Administrativo Fiscal:

Uma vez que o crédito objeto do pedido de ressarcimento foi desmembrado nos processos 15504.725282/2011-19 e 10680.726155/2012-63, requer que a manifestação de inconformidade apresentada atinja os dois feitos, vez que o ato combatido (Despacho Decisório nº 1447 – DRF/BHE) se refere a fatos atinentes aos dois processos.

2 – Relatório Fiscal

2.1 – Anotação de Erro Material

Sem prejuízo do despacho decisório guerreado, aduz que o número correto do MPF que lastreou a primeira ação fiscal (créditos básicos de 2006 a 2009), relativa aos pedidos de ressarcimento/compensação efetuados através de PER/DCOMP eletrônico, é 06.1.01.00-2010-01979-0.

O MPF referenciado no relatório Fiscal (nº 06.1.01.00-2009-02306-2) corresponde a procedimento fiscal referente aos períodos de 2004 e 2005.

2.2 – Apropriação Direta dos Créditos

O crédito presumido cujo ressarcimento foi requerido origina-se das aquisições de leite cru (in natura) de associados e demais pessoas físicas, utilizado como insumo na fabricação de produtos destinados à exportação (art.8º da Lei nº 10.925/2004).

A apuração desses créditos (e dos demais tipos de crédito) foi feita pelo método de apropriação direta, por meio de sistema de contabilidade de custos integrado com a escrituração fiscal da Manifestante.

A fiscalização desconsiderou essa sistemática de apuração e aplicou, sob alegações infundadas, a sistemática do rateio proporcional, com base na relação entre as receitas de exportação e a totalidade das receitas auferidas em cada mês.

No primeiro procedimento fiscal de verificação das contribuições (período de 2006 a 2008, MPF 06.1.01.00-2010-01979-0) – em que foram apresentadas

planilhas demonstrativas dos valores de aquisição de leite cru e os percentuais de vendas no mercado interno tributado, não tributado e de exportação – a fiscalização avaliou e validou o critério de apropriação utilizado pela interessada. Se esse critério foi aceito para o cálculo dos créditos básicos, não há razão para que não seja aceito para os créditos presumidos, já que o sistema de custos é mesmo para todos os bens e serviços utilizados na produção da Manifestante.

Não procede a assertiva segundo a qual, na época de realização do primeiro procedimento fiscal, os créditos presumidos estavam vinculados apenas às operações de mercado interno e que, por isso, a sistemática de apropriação direta desses créditos(utilizada pela Recorrente) não foi avaliada, nem validada.

O direito ao crédito presumido vinculado ao mercado externo está claramente reconhecido no art. 56-A, § 2º da Lei nº 12.350/2010, inserido pela Lei nº 12.431/2011.

O parágrafo único do art. 9º da IN SRF nº 660/20063 consiste, "tão somente de regra que limita o valor dos créditos presumidos vinculados às operações de mercado interno; mas não determina a inexistência do direito ao crédito presumido de mercado externo, o qual, por sua vez, não se sujeita aos limites do parágrafo único".

Esse limite é aplicado somente ao crédito presumido vinculado ao mercado interno: o crédito presumido não pode ser maior do que o saldo a pagar, tampouco pode ser transferido para outra competência.

Equivale a dizer que o parágrafo único do art. 9º da IN SRF nº 660/2006 trata dos créditos presumidos vinculados ao mercado interno e a Lei nº 12.431/2011 cuida do crédito presumido vinculado à exportação.

Portanto, a limitação imposta pelo parágrafo único do art. 9º da IN SRF nº 660/2006 não pode ser utilizada como critério para desqualificar o método de apropriação direta utilizado pela Reclamante, sendo mesmo irrelevante na aferição do preenchimento dos requisitos necessários para a adoção desse sistema de apuração de créditos.

2.3 – Planilha BAAN/Aquisições de Leite Conforme Relatório Fiscal, a CCPR utiliza como base de cálculo na apropriação direta os valores das aquisições de leite – BAAN (linha 8 da Planilha "Leite Credito Presumido"), os quais são significativamente divergentes dos valores apresentados para as aquisições totais de leite (linha 7 da planilha "Ressarcimento Cred Presumido"), efetivamente utilizados como base de cálculo para o crédito presumido requerido (Planilha Leite Cred_Presumido_04_2006 a 12_2008).

Segundo a fiscalização, essa variação "prejudica o cálculo correto dos valores dos créditos presumidos vinculados à exportação que podem ser ressarcidos".

Contudo, a planilha "Aquisição de leite – BAAN" foi empregada somente para determinação, em cada mês, do percentual de leite utilizado em produtos

destinados à exportação. Esses percentuais foram rigorosamente transpostos para a planilha "Aquisições Totais", para aplicação no cálculo dos créditos.

A planilha "BAAN" não contempla todas as aquisições de leite cru efetuadas pela CCPR, e nela não constam as aquisições referentes aos Postos de Captação da Cooperativa, cujas entregas são contabilizadas à parte.

O sistema de custeio no qual se baseia o método de apropriação direta (comum a todos os insumos) considera o volume total das aquisições de leite cru, motivo pelo qual a diferença entre as planilhas não prejudica em nada o método de apropriação adotado pela CCPR que utiliza, para o efetivo cálculo dos créditos presumidos, a planilha "Total das Aquisições" já que todas elas devem ser valoradas para a aferição dos créditos.

Portanto não há empecilhos a que se proceda a análise dos créditos com base na tabela "Total das Aquisições", devendo os valores nela indicados servir como base de cálculo.

2.4 – Aquisição vinculada à Exportação x Faturamento Exportação

Outro motivo de desconsideração do método de apropriação utilizado pela Interessada diz respeito à relação percentual, em cada mês, entre o valor das aquisições de leite vinculadas à exportação e o valor faturado nessas exportações; quando comparadas, nos mesmos meses, à relação entre o valor das aquisições de leite vinculadas ao mercado interno e o valor faturado no mercado interno.

Relata a fiscalização que esses percentuais são muito elevados para as operações de exportação, quando comparadas às operações de mercado interno. E, complementa:

Estas relações discrepantes poderiam mostrar que a empresa exporta produtos de baixo valor agregado e, para o mercado interno, incluídos os não-tributados, produtos de valor agregado mais alto. Porém, verificamos que não há diferenças significativas entre produtos exportados e vendidos no mercado interno.

Repisa-se que, tendo havido, no procedimento fiscal anterior, a avaliação e a validação dos percentuais aplicados nas vendas de mercado interno (tributadas e não tributadas) e de exportação, não é admissível que a autoridade administrativa revolva discussão quantitativa sobre esse aspecto.

Em seus pedidos de ressarcimento, a Reclamante utilizou tão somente valores de aquisição e o percentual de faturamento validados expressamente pela fiscalização, na execução do MPF 06.1.01.00-2010-01979-0. No Relatório Fiscal daquele MPF a autoridade fiscal expressamente consigna:

4. DA CONSISTÊNCIA DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS

Além dos batimentos e verificações feitos pelos Sistemas da RFB para atestar a confiabilidade dos dados contábeis apresentados, procedemos às análises e aos batimentos, por amostragem, dos mesmos e constatamos que são confiáveis para utilização no procedimento fiscal. O confronto com

os arquivos de notas fiscais e o razão auxiliar, após as devidas correções efetuadas pela empresa, não produziram inconsistências relevantes.

Os arquivos digitais contendo demonstrativos e tabelas com dados relacionados a contas contábeis também passaram nos testes, por amostragem, de confiabilidade e, assim, puderam ser utilizados nos batimentos com o DACON para conferir a procedência dos créditos de PIS e COFINS.

Por conseguinte, atestadas a confiabilidade e consistência das informações, não pode a fiscalização suscitar dúvidas acerca das mesmas, em procedimento fiscal posterior.

No tocante à diferença de valor agregado entre os produtos destinados à exportação e ao mercado interno, cabe ressaltar que, também na execução do MPF 06.1.01.00-2010-01979-0 a fiscalização asseverou que (i) a receita mais expressiva da CCPR era proveniente do mercado interno (ii) a receita de exportação concentrava-se em produtos específicos:

Pela análise dos demonstrativos, também se pode observar, dentre outros, que a receita mais expressiva do contribuinte, no período fiscalizado, é decorrente da venda de produtos no mercado interno, variando entre 75% a 90% no período fiscalizado. A receita de exportação concentra-se principalmente na venda de leite em pó e possui ainda expressiva receita com a venda da fabricação própria de ração e revenda de diversos produtos em seus armazéns.

Dessarte, mostra-se improcedente a afirmação de que "não há diferenças significativas" entre produtos destinados ao mercado interno e externo. Do arquivo digital "Ressarcimento Cred Presumido – Final", entregue pela Contribuinte verifica-se que as exportações abrangem quantidades irrisórias de creme de leite, doce de leite e iogurtes (produtos de maior valor agregado), concentrando-se no leite em pó (produto de menor valor agregado), tal como asseverado pela fiscalização, na execução do MPF nº 06.1.01.00-2010-01979-0.

Deve, portanto, ser afastado esse questionamento, bem como sua utilização para desqualificar o método de apropriação direta utilizado pela Requerente.

2.5 – Saldo Residual dos Créditos Presumidos Existentes na Data de Publicação da Lei nº 12.350/2010

2.5.1 – Impossibilidade de Aplicação de Percentual sobre o Saldo Residual

Após desconsiderar o método de apropriação direta utilizado pela Requerente, a fiscalização criou desconhecido sistema de cálculo, de modo que, sobre a soma dos saldos existentes na data de publicação da Lei 12.350/2010 (já compostos e segregados pela Interessada, conforme planilha "Ressarcimento Cred Presumido Final"), foram aplicados os percentuais de exportação arbitrados.

Contudo, a forma de apuração utilizada pela autoridade fiscal não tem previsão legal.

2.5.2 – Desconsideração das Espécies de Crédito Presumido

O Relatório Fiscal do processo administrativo nº 10680.724283/2010-19(MPF nº 06.1.01.00-2010-01979-0) – no qual a CCPR requereu o ressarcimento de créditos básicos do período de 2006 a 2008 – informa que, após a fiscalização analisar o direito creditório e recompor a integralidade das apurações efetuadas pela Manifestante, foi realizada a compensação de ofício dos créditos presumidos existentes, com débitos de Pis e Cofins. Esses créditos presumidos foram os primeiros a serem utilizados na compensação de ofício vez que, à época, era vedada sua compensação com outros tributos e contribuições, como também eram vedados seu ressarcimento em espécie ou transferência para meses posteriores.

Naquele primeiro procedimento de auditoria, a fiscalização desconsiderou que os créditos presumidos se dividiam em três espécies: mercado interno tributado, mercado interno não tributado e exportação, tal como indicado na planilha "Ressarcimento Cred Presumido Final", a qual teve acesso e não manifestou qualquer discordância. E, naquele procedimento, a fiscalização baseou-se na soma das três espécies de crédito presumido(mercado interno tributado, mercado interno não tributado e exportação), imputando as compensações de ofício (desconto) à totalidade desses créditos.

Ignorou a autoridade fiscal que, somente quando os saldos de crédito presumido vinculados às operações de mercado interno fossem esgotados é que deveriam ser utilizados os créditos presumidos vinculados à exportação (o que foi devidamente observado pela Contribuinte, na apuração do saldo existente em que baseou seu pedido de ressarcimento).

E, no âmbito do presente processo, a autoridade fiscal simplesmente aplicou novo percentual de rateio por ela calculado (equivocadamente) ao saldo de créditos presumidos remanescentes (não utilizados), apurados conforme o primeiro procedimento fiscal realizado. Todavia, a sistemática adotada não encontra amparo legal, devendo ser reformado o despacho decisório, para que sejam considerados os saldos de crédito presumido existentes na data de publicação da Lei nº 12.350/2010, tal como compostos pela CCPR.

2.5.3 – Inconsistências na "Tabela 3 – Apuração Mensal dos Créditos Presumidos da Contribuição para o Pis e Cofins", elaborada pela fiscalização

Subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os saldos de créditos presumidos vinculados à exportação, apurados pela CCPR, deve-se apontar as inconsistências na "Tabela 3 – Apuração Mensal dos Créditos Presumidos da Contribuição para o Pis e Cofins", elaborada pela fiscalização.

Repise-se que a citada tabela não distingue as espécies de crédito presumido (mercado interno tributado, mercado interno não tributado e exportação) e,

sobre a soma dos saldos remanescentes (após utilização), aplica o percentual de exportação arbitrado pela fiscalização para determinar o crédito presumido vinculado à exportação ressarcível.

Ainda que se considere esse procedimento correto, há inconsistências na planilha elaborada pela autoridade fiscal.

Isto porque, unificando todas as espécies de crédito presumido em uma única modalidade "Crédito Presumido", esta deveria ser reduzida do valor dos créditos presumidos utilizados, para se chegar ao saldo remanescente de cada mês, passível de ressarcimento conforme a Lei nº 12.350/2010.

Ao promover esse ajuste, são encontrados saldos muito maiores do que aqueles elencados na "Tabela 3 – Apuração Mensal dos Créditos Presumidos da Contribuição para o Pis e Cofins".

De sorte que, caso não acolhido o pedido da Manifestante de utilização primeira dos créditos presumidos vinculados ao Mercado Interno, o cálculo do saldo residual efetuado pela fiscalização merece ser corrigido, conforme tabela de fls. 1.322/1.323.

2.5.4 – Equívoco no cálculo da proporção das Receitas de Exportação.

Também em caráter subsidiário, caso se mantenha o sistema de rateio proporcional para apuração do crédito, deve-se demonstrar que o percentual aplicado está incorreto.

Na determinação do percentual de rateio, o auditor utilizou a relação entre as receitas de exportação e a totalidade das receitas, informadas nos Dacon de 2006 a 2008.

Entretanto, foram indevidamente consideradas outras receitas, não relacionadas com a venda de produtos ou prestação de serviços, quais sejam: as receitas financeiras (abarcadas na linha "Receitas Tributadas à Alíquota Zero" do DICON) e as receitas de vendas de bens do Ativo Permanente.

A base para se encontrar o percentual correto deve ser somente a receita bruta, assim compreendida a receita de vendas de bens e serviços nas operações de conta própria ou alheia. A inclusão de receitas não operacionais torna o percentual de exportação mais baixo, restringindo indevidamente o direito de crédito da CCPR.

O critério da receita bruta de venda de bens e serviços é reconhecido pela própria RFB, conforme o Manual/Guia Prático do SPED EFD, atualizado em Novembro/2012.

Do exposto, caso seja mantido o método empregado pela fiscalização, a base para cálculo dos percentuais de rateio deve estar restrita às receitas operacionais da CCPR, excluindo-se as receitas financeiras e as receitas não operacionais consideradas.

3 – Pedido Ao final requer:

- 1) que sejam afastadas as premissas que levaram à desconsideração do sistema de apropriação direta para apuração dos créditos presumidos de Pis e Cofins vinculados à exportação, mantendo-se esse método, tal como requerido nos Pedidos de Ressarcimento;
- 2) seja reconhecido que a aplicação dos percentuais de exportação deve ser realizada sobre o crédito presumido total, antes de qualquer utilização, e que o saldo existente na data de publicação da Lei já estava devidamente dividido entre mercado interno tributado, não tributado e de exportação, tendo sido utilizados prioritariamente os créditos vinculados às operações de mercado interno e, somente quando esgotados estes, foram aproveitados os créditos presumidos vinculados às exportações, tal como apresentado no arquivo digital "Ressarcimento Cred Presumido Final";
- 3) eventualmente, caso se entenda pela impossibilidade de segregação dos créditos presumidos, que seja corrigido o saldo residual dos créditos presumidos existentes na data de publicação da Lei, pelos valores apontados pela Requerente;
- 4) ainda em caráter eventual, caso mantido o rateio proporcional efetuado pela fiscalização, seja o percentual de exportação corrigido, tendo como referência as receitas provenientes das vendas de bens e serviços, devendo ser excluídas as receitas não operacionais, tais como as financeiras e as decorrentes de alienação de bens do Ativo Permanente.

Em 09 de fevereiro de 2015, os autos foram baixados em diligência para os esclarecimentos adicionais abaixo transcritos (Resolução 2-001.880, fls. 1.408/1.410):

- 1) Considerando que a Interessada afirma ter utilizado o método de apropriação direta na apropriação dos créditos presumidos ora em discussão, verificar e informar se o seu sistema de contabilidade de custos atende aos requisitos previstos no inc. I, § 1º do art. 401, da IN SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005.
- 2) Informar se as diferenças entre os valores de aquisição de leite in natura constantes da planilha "Aquisição – BAAN" (fls. 1.278/1.283) e os valores constantes da planilha "Levantamento Crédito Presumido_Ressarcimento" (fls. 1.284/1.286) correspondem, de fato, ao leite in natura adquirido dos Postos de Coleta.
- 3) Tendo a Interessada esclarecido que contabiliza à parte o leite in natura adquirido dos Postos de Coleta, verificar e informar se o seu sistema de contabilidade de custos alcança essas aquisições e, caso positivo, de que forma.
- 4) Esclarecer o motivo de a planilha "Aquisição – BAAN" (fls. 1.278/1.283), cujos valores foram tomados como base no cálculo dos percentuais de apropriação, não contemplar os valores do leite in natura adquirido nos Postos

de Coleta, já que a empresa alega possuir contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração contábil.

5) Prestar as demais informações julgadas pertinentes.

Em atendimento à diligência solicitada, foi elaborado o Relatório de fls.

1.455/1.459, cujas conclusões são as que se seguem:

1) Item 1 da Diligência

- Foi verificado que a empresa utiliza, no caso do leite in natura, rateio por absorção, com determinação da quantidade de cada insumo que deve ser adicionada na fabricação dos produtos em elaboração e daqueles já elaborados, após finalização do processo produtivo.
- O percentual de rateio do leite in natura é feito com base nos valores utilizados desse insumo na fabricação de produtos destinados ao mercado interno com alíquota básica, ao mercado interno com alíquota zero e ao mercado externo, em meses anteriores.
- Especificamente para fins de determinação dos créditos do leite in natura, o método utilizado gera discrepâncias relevantes, que afetam em muito os valores ressarcíveis: a eventual paralisação das operações de exportação, em meses posteriores, implicaria em ressarcimento antecipado, logo, manifestamente irregular; lado outro, um aumento significativo nas operações de exportação ocasionaria uma postergação do direito da empresa.
- Pela lógica de apropriação utilizada pela empresa, pode-se afirmar que, entre a aquisição do leite até a produção dentro dos diversos estabelecimentos industriais, fluem diversas etapas, o que dificulta em demasia a quantificação dos respectivos créditos.
- Apenas utilizando-se o método da rastreabilidade do insumo (que não é adotado pela empresa), poder-se-ia determinar os percentuais de utilização do leite in natura na fabricação de produtos direcionados para o mercado interno com alíquota básica, ao mercado interno com alíquota zero e ao mercado externo.

2) Itens 2 a 4 da Diligência

- Com vistas a dar cumprimento aos itens 2 a 4 da diligência solicitada, a fiscalização procedeu a uma nova análise na contabilidade da Interessada e não encontrou nenhum registro relativo à contabilização do leite in natura adquirido dos chamados "Postos de Captação" e "Postos de Coleta".
- A empresa foi intimada a prestar os esclarecimentos solicitados pela diligência, mas não respondeu aos questionamentos.

- Os critérios de apropriação utilizados pela empresa e o fato de a mesma contabilizar "à parte" o leite adquirido nos postos de coleta demonstram que, especificamente para o leite in natura, sua contabilidade de custos não atende aos requisitos previstos no inc. I, §1º do art. 40 da IN SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005.
- Por isso, a fiscalização reafirma a aplicação do método de rateio proporcional, baseado na relação percentual entre as receitas de exportação e a receita total, informada nos Dacon de 2006 a 2008, demonstradas na Tabela 2 – Demonstrativo das Receitas Mensais: mercado Interno, Sem Incidência e de Exportação.

A Interessada foi devidamente cientificada das conclusões da diligência fiscal em 27/12/2016 (Aviso de Recebimento, fl. 1.460), tendo apresentado, em 26/01/2017, razões adicionais de defesa (fls. 1.463 e seguintes), abaixo sintetizadas:

- Em relação à utilização do método de apropriação direta e dos percentuais obtidos a partir da planilha "Aquisição BAAN", a empresa tão somente manteve o mesmo parâmetro adotado quando da composição dos créditos ordinários do mesmo período e que fora expressamente validado pela fiscalização, no âmbito do MPF 06.1.01.00-2010-01979-0.
- Sendo assim, não há qualquer razão para que este método não seja aplicado igualmente em relação aos créditos presumidos, já que o sistema de contabilidade de custos é o mesmo para todos os bens e serviços utilizados na produção da CCPR.
- No método de apropriação direta adotado, os percentuais são obtidos pela quantidade de insumos requisitada para sua linha de produção em mês/competência anterior, já que não é possível prever quais serão as quantidades demandadas nos próprios meses de aquisição dos insumos. Logo, a aplicação desse critério não implica em qualquer distorção na apuração dos créditos.
- Tanto as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quanto a IN SRF nº 594/2005 estipulam que o rateio de custos comuns, para fins de vinculação dos créditos de Pis e Cofins ao tipo de receita, pode ser realizado a critério do contribuinte, por apropriação direta(contabilidade de custos integrada), ou rateio proporcional (com base na receita).
- O Fisco reconhece que a CCPR utilizou um sistema de custeio válido, regular e com critérios racionais e consistentes (tal como preceitua a legislação), porém afirma que, apenas para fins de Pis e Cofins, não seria possível adotá-lo.
- O rateio definido pela fiscalização (com base na receita) tampouco reflete, de forma precisa, a vinculação dos custos aos produtos finais fabricados. Trata-se de uma base também arbitrada, "racional e consistente", aceita

no âmbito contábil e fiscal, assim como a apropriação direta promovida pela CCPR.

- Qualquer dos métodos de rateio (escolhidos a critério do contribuinte) constituem alternativas válidas, que nunca irão atingir a realidade exata da relação "custo x produto final".
- Ademais, as demonstrações contábeis e financeiras da empresa foram devidamente analisadas por auditores independentes, que emitiram parecer considerando-as adequadas, sem ressalvas.
- Embora a fiscalização afirme não ter havido atendimento à intimação para prestar esclarecimentos acerca dos quesitos 2 a 4, requeridos na diligência, a CCPR informa não ter conhecimento de intimação posterior àquela recebida em 13/04/2015, além da intimação para conhecimento do resultado da diligência efetuada.
- De todo modo, a CCPR reafirma que as diferenças existentes entre os valores de aquisição de leite na "Planilha BAAN" e os valores constantes da planilha "Levantamento – Crédito Presumido Ressarcimento" dizem respeito ao leite adquirido de Postos de Captação e Postos de Coleta. Apresenta planilhas demonstrativas e destaca que a base de créditos do período pleiteado foi aceita pela fiscalização, não havendo controvérsias a esse respeito.
- A questão suscitada no despacho decisório foi no sentido de que o uso dos percentuais de rateio constantes da "Planilha BAAN" dificultaria, supostamente, a análise dos créditos pela RFB, pois nela não constava o total das aquisições, situação que, de fato, não se configurou.
- Conforme esclarecido em 14/08/2015 o sistema de contabilidade de custos do período considera todas as aquisições de leite, inclusive aquelas não contempladas na "Planilha BAAN".
- Logo, não há distorção alguma na apuração de créditos, ao se transpor os percentuais de apropriação constantes da "Planilha BAAN" para a planilha "Levantamento – Crédito Presumido Ressarcimento", a qual contém a integralidade das entradas de leite cru. Isso porque os percentuais de apropriação direta utilizados em determinado mês independem das aquisições ocorridas naquele mês mas, sim, obtidos a partir da requisição de insumos da competência anterior, as quais, não necessariamente utilizam todo o estoque disponível, em razão de variações no giro da produção.
- Portanto, o fato de a "Planilha BAAN" não abarcar todas as aquisições de leite não significa que o sistema de custos desconsidera as aquisições dos Postos de Coleta e de Captação.

- Quanto ao questionamento nº 3, salienta-se que as requisições de leite ocorrem após o armazenamento desse insumo nas fábricas e, por isso, não há requisição de postos de captação na "Planilha BAAN". Por outro lado, para cálculo das entradas, são considerados tanto os postos de captação como as entradas diretas nas fábricas.
- Quanto à suposta inexistência de registros contábeis relativos às aquisições de Postos de Coleta e de Postos de Captação, urge esclarecer que os lançamentos contábeis (Razão e Balancetes) não distinguem as aquisições efetuadas por postos de captação/coleta e pelas unidades industriais. Essa diferenciação da origem do leite foi adotada somente nos controles gerenciais.
- Nada obstante, mesmo que seja mantida a posição sustentada pela fiscalização, de aplicar o método de rateio proporcional com base nos percentuais de receita, existem outros equívocos a serem sanados nos cálculos elaborados pelo Fisco.
- A fim de se definir o saldo residual de créditos presumidos, passível de ressarcimento, nos termos do art. 56-A da Lei nº 12.350/2010 a fiscalização criou desconhecido sistema de cálculo, que consistiu na aplicação de percentuais de rateio sobre o saldo global de crédito presumido existente na data de publicação da lei, sem levar em conta a segregação desse saldo de crédito a operações de mercado interno tributado, mercado interno não tributado e de exportação.
- Assim procedendo, a fiscalização deixou de considerar que, assim como se faz com o crédito ordinário, primeiramente devem ser descontados os créditos presumidos vinculados ao mercado interno (tributado e não tributado).
- A CCPR apresentou planilha que demonstrava a utilização prioritária dos créditos presumidos vinculados às receitas de mercado interno, para quitação dos débitos das contribuições apuradas mensalmente. Contudo, em seus cálculos, a fiscalização optou por desconsiderar esse procedimento e aplicar, sobre o saldo total do crédito presumido, o percentual de exportação.
- Desta forma, mesmo que se valha do método de rateio proporcional, em vez da apropriação direta, a forma de se apurar o crédito ressarcível deve ser revista, observando-se a utilização prioritária do crédito presumido vinculado às receitas de mercado interno, tal como compostos na planilha da CCPR, apresentada em 10/04/2012.
- Ainda que mantida a metodologia do rateio proporcional com base na receita, releva ainda destacar que os percentuais de rateio apurados pela fiscalização se basearam em referências equivocadas.

- A base referencial para encontrar o percentual de rateio deve ser a receita bruta, assim compreendida a receita de vendas de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia. Esse é o critério definido pela própria RFB, conforme se verifica do Manual/Guia Prático do Sped EFD, atualizado para Março/2015.
- Nos cálculos da fiscalização foram consideradas receitas diversas, não relacionadas com a prestação de serviços, tais como receitas financeiras e receitas de vendas de bens do ativo permanente. A inclusão de receitas não operacionais torna o percentual de rateio mais baixo e restringe indevidamente o direito de crédito da CCPR.
- Além disso, caso mantido o critério de rateio defendido pela fiscalização, o valor total das receitas operacionais de alguns meses deve ser retificado, expurgando-se os erros de preenchimento dos Dacon, os quais não prejudicaram e não foram considerados pela CCPR nos cálculos que embasaram os pedidos de ressarcimento. As incorreções foram demonstradas no arquivo "CCPR – Percentuais Receitas 2006 a 2008.xlsx", validado pelo SVA e apresentado em anexo à petição protocolizada em 10/08/2015.

É o relatório.

Ema análise da manifestação de inconformidade apresentada, a 1ª Turma da DRJ/BHE por meio do acórdão 02-72.908, julgou-a parcialmente procedente conforme decisão abaixo ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008 COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. SEGREGAÇÃO DE CRÉDITOS.

RECEITA BRUTA TOTAL. NÃO INCLUSÃO. RECEITAS FINANCEIRAS E RECEITAS NÃO OPERACIONAIS.

As receitas financeiras e as receitas não operacionais não devem ser consideradas na receita bruta total, para fins de apuração dos percentuais de segregação de créditos do regime não cumulativo, vez que não há previsão legal de creditamento vinculado a essas receitas.

CRÉDITO PRESUMIDO VINCULADO À EXPORTAÇÃO.

RESSARCIMENTO. ART. 56-DA LEI Nº 12.350, DE 2010.

SOCIEDADES COOPERATIVAS.

Para fins de apuração do valor ressarcível de que trata o art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010, faz-se necessária a segregação do crédito presumido vinculado às operações de mercado interno tributado, mercado interno não tributado e exportação. Na apuração do quantum ressarcível deve ainda observar-se o limite

imposto às sociedades cooperativas pelo art. 9º da IN SRF nº 660/2006, bem como eventuais utilizações desse crédito para desconto das contribuições devidas nos correspondentes períodos de apuração.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. SEGREGAÇÃO DE RECEITAS.

APROPRIAÇÃO DIRETA DE CRÉDITOS. CUSTEIO POR ABSORÇÃO. ART. 40 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 594, DE 2005.

A apropriação direta de créditos, com utilização do método de custeio por absorção, exige a alocação direta dos custos diretos incorridos (matériaprima e mão-de-obra direta) e rateio dos custos indiretos de fabricação, mediante critérios consistentes que reflitam, de maneira fidedigna, o custo real de fabricação.

CONTABILIDADE DE CUSTOS INTEGRADA COM A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.

Não se caracteriza como integrado e coordenado com o restante da escrituração o sistema de contabilidade de custo que, embora efetuado com base nos dados da contabilidade geral, baseia-se na alocação de custos diretos de fabricação segundo critérios de rateio.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de manifestação de inconformidade relativa a créditos que originalmente não constavam do pedido de ressarcimento.

PROCEDIMENTO FISCAL. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Incumbe aos agentes fiscais lastrear o procedimento realizado com os elementos de prova indispensáveis à comprovação dos fatos que motivaram sua conduta.

DESPACHO DECISÓRIO. RAZÕES DE INCONFORMIDADE.

ASPECTO TEMPORAL.

A peça de defesa deve ser formalizada por escrito, incluindo todas as teses de defesa e instruída com todos os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada, a Recorrente apresenta recurso voluntário, trazendo os mesmos argumentos apresentados no curso do procedimento de fiscalização, manifestação de inconformidade e diligência acerca da legitimidade do método de vinculação dos créditos adotados, qual seja, apropriação direta baseada em requisição de linhas de produção.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Keli Campos de Lima, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Como relatado, a controvérsia cinge-se acerca o método de segregação dos créditos presumidos adotado originalmente pela CCPR (apropriação direta baseada em requisição de linha de produção), sendo que após análise da fiscalização e diligências realizadas a DRJ entendeu por:

- Reconhecer a necessária segregação do crédito presumido em mercado interno tributado, mercado interno não tributado e exportação, para fins de apuração do valor ressarcível de que trata o art. 56-A da Lei nº 12.350, de 2010. Ressalta-se que, na apuração do quantum ressarcível, deve ser observado o limite imposto ao valor do crédito presumido vinculado a operações de mercado interno realizadas pelas sociedades cooperativas (art. 9º da IN SRF nº 660/2006) e, ainda, respeitadas eventuais utilizações para desconto das contribuições devidas nos correspondentes períodos de apuração.
- Mantido o rateio proporcional, com base na receita bruta, seja recalculado os percentuais de rateio, excluindo-se da base de rateio (receita bruta total), os valores concernentes a receitas financeiras, bem como a outras receitas não decorrentes de operações que, por sua natureza, consubstanciem venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia (por ex., as decorrentes de vendas de bens do Ativo Permanente).

A Recorrente, por sua vez, insurge contra a aplicação dos critérios apontados pela DRJ e, em que pese discorrer de forma clara e elucidativa sobre o método empregado, não há qualquer elemento ou argumento diferente do que já não tenha sido apresentado em impugnação e apreciado pelo acórdão recorrido, apto a descaracterizar as conclusões aplicadas,

Ao contrário, a Recorrente insiste em alegar que o método de segregação dos créditos presumidos adotado originalmente pela CCPR (apropriação direta baseada em requisição de linha de produção) representa uma modalidade de apropriação direta e está baseado em contabilidade de custos integrada coordenada com a sua escrituração, atendendo ao disposto nas Leis nº's 10.637/2002 e 10.833/2003, assim como o art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005. Contudo, entendo que os fundamentos apresentados na decisão recorrida estão de acordo com a legislação aplicável.

Assim, considerando que em recuso voluntário não foi apresentado qualquer argumento ou documento apto a afastar a decisão da DRJ, adoto-a e reproduzo-a em relação ao mérito da autuação como fundamento no presente voto, nos termos do art. 114, §12 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023:

“(…)

III – Dos Valores das Aquisições Vinculadas à Exportação x Faturamento nas Operações de Exportação

A fiscalização aponta, dentre as razões de desqualificação do método de apropriação utilizado pela CCPR, o fato de existirem significativas discrepâncias entre os valores de faturamento relacionados à exportação e aos valores de aquisição de leite in natura vinculados a estas operações. Segundo seu raciocínio, tais discrepâncias poderiam sinalizar que a CCPR exporta produtos de baixo valor agregado e, para o mercado interno, incluídos os não tributados, produtos de maior valor agregado; porém, na prática, não há diferenças entre os produtos exportados e aqueles vendidos no mercado interno.

Tais ilações formuladas pela fiscalização não servem, per si, para afastar o método de apropriação utilizado pela Interessada.

Com efeito, a autoridade fiscal limitou-se a formular considerações acerca desses fatos sem, contudo, carrear aos autos documentos cuja força probante permitisse concluir pela incorreção/falsidade dos valores obtidos através da contabilidade e, consequentemente, pela desqualificação do método de apropriação utilizado.

Uma leitura açodada do Decreto nº 70.235, de 1972 – que disciplina o Processo Administrativo Fiscal (PAF) – poderia levar à equivocada conclusão de que a instrução probatória repousa em provas coligidas pelo impugnante/manifestante. Contudo, essa não é a realidade pois, ressalvadas as hipóteses em que a lei instaure presunção a favor da Fazenda, a ela igualmente incumbe a produção de provas que garantam a licitude da ação fiscal.

Nesse sentido, incumbe aos agentes fiscais lastrear o procedimento realizado com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação dos fatos que motivaram sua conduta.

A doutrina é unânime quanto ao dever de investigação para a coleta de evidências sobre o fato tributável, uma vez que a Administração não possui interesse subjetivo na solução da controvérsia, já que o único fim por ela visado é a legalidade. Tal conclusão é de extrema nitidez na obra de Alberto Xavier (in Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, 1998, pág.156/157), ao proclamar que “as diligências instrutórias promovidas pela Administração fiscal não têm como fim exclusivo a prova dos fatos constitutivos da obrigação tributária ou dos fatos que se traduzem numa ampliação do seu quantitativo, antes – nobile officium – se dirigem indistintamente a estes e aos que tenham caráter impeditivo daquela obrigação ou determinem uma diminuição do seu quantitativo ou respeito à preclusão do exercício do direito ao lançamento”.

É incontroverso que a convicção da autoridade advém dos elementos probatórios carreados aos autos, tanto pelo impugnante/manifestante, quanto pela autoridade

fiscal. De tal sorte que, instaurado o litígio, urge que as alegações das partes sejam comprovadas e desta contingência decorre a questão de se precisar a quem incumbe dar a sua prova.

Prevalece em qualquer ramo do Direito, como regra, e no Tributário em especial, a máxima contida no brocardo latino *onus probandi incumbit ei qui dicit* (cabe o ônus da prova a quem a alega).

Dessarte, os questionamentos suscitados pela fiscalização – relativos ao baixo valor agregado aos produtos destinados à exportação, comparativamente ao valor agregado aos produtos destinados ao mercado interno – revelam-se insuficientes à desqualificação do método de apropriação de créditos utilizado pela Reclamante, visto tratar-se, apenas, de elucubrações que não se encontram apoiadas em elementos materiais de prova, capazes de demonstrar, com segurança, seriedade e certeza fundamentos reveladores de ilicitude, e seu acatamento implicaria violação ao princípio da legalidade.

IV – Do Método de Apropriação Utilizado pela Manifestante

Após a realização da diligência requerida, a fiscalização confirma que a Manifestante utiliza o método de custeio por absorção.

Essa metodologia de custeio está contemplada no Pronunciamento Técnico CPC 16, aprovado em 08/05/2009, em seus itens 12 a 14, e leva em conta, na apuração dos custos de produção, todos os custos incorridos no processo de produção de bens e serviços, quer estes custos sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais.

Nesse método de custeio, as despesas não compõem o custo dos produtos vendidos (ou dos serviços prestados), sendo lançadas diretamente no resultado do período.

No custeio por absorção, os custos diretos são alocados diretamente aos produtos e serviços e os custos indiretos – que não são diretamente identificáveis aos produtos – são alocados por meio de critérios de rateio.

Os estudiosos da contabilidade apontam como principal desvantagem do método de custeio por absorção, justamente, a utilização rateios para alocação dos custos indiretos, posto que esses critérios são estabelecidos com grande grau de arbitrariedade, podendo ocasionar alocações arbitrárias e até mesmo enganosas.

Nada obstante, por atender aos princípios contábeis da Competência, Realização da Receita e da Confrontação, o custeio por absorção é o método exigido pela legislação do Imposto de Renda (art. 290, RIR/1999).

No caso das contribuições de incidência não cumulativa, havendo custos, despesas e encargos comuns às diversas espécies de receitas, os créditos

correspondentes a cada espécie devem ser calculados: a) segundo o método de apropriação direta (que exige um sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com a escrituração); b) ou pelo método de rateio proporcional, a critério da pessoa jurídica. Esse entendimento deflui de interpretação analógica dos §§ 7º a 9º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e do § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003.

Em se tratando de apropriação direta de créditos, a exigência da utilização do método de custeio por absorção está expressa no art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, verbis:

DA INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA EM RELAÇÃO A APENAS PARTE DAS RECEITAS

Art. 40. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito deve ser apurado, exclusivamente, tendo por base os custos, as despesas e os encargos vinculados a essas receitas, que deverão ser registrados separadamente daqueles vinculados às receitas sujeitas à incidência cumulativa das contribuições.

§ 1º Para efeito do disposto no caput, os valores a serem registrados devem ser determinados, 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, com a utilização do método de custo real de absorção, mediante a aplicação de critérios de apropriação por rateios que dêem uma adequada distribuição aos custos comuns; ou II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, às despesas e aos encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 2º O método referido no § 1º, eleito pela pessoa jurídica, deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.

Destacamos

Após a realização da diligência fiscal, restou esclarecido que a Recorrente efetua a segregação dos créditos relativos ao leite in natura (matéria-prima de seus processos de industrialização) utilizando critério de rateio, baseado nas demandas de produção de meses/competências anteriores:

No método de apropriação direta adotado, os percentuais são obtidos pela quantidade de insumos requisitada para sua linha de produção em meses/competências anteriores, já que não é possível prever quais serão as quantidades demandadas nos próprios meses em que os bens são

adquiridos e submetidos aos percentuais. Ou seja, há um "rateio da requisição", com base no mês/competência anterior, para linha de produtos destinados ao Mercado Interno Tributado, mercado Interno NT e Exportação.

(Esclarecimentos prestados pela Manifestante em 14/08/2015, íntegra fls. 1.428/1.433)

Destaques do original.

No entender da autoridade fiscal, a metodologia utilizada pela CCPR demonstra que, *especificamente para o insumo leite in natura, sua contabilidade de custos não atende os requisitos previstos no inc. I, § 1º do art. 401 (sic), da IN SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005.*

Nesse ponto, com razão a autoridade fiscal.

A metodologia de apropriação de créditos utilizada pela Interessada (por esta denominada, "rateio da requisição") não deve ser confundida com o método de apropriação direta, de que trata o art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005.

Com efeito, a apropriação direta de que trata o art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005 pressupõe a apuração mensal do custo de produção (pelo método de custeio por absorção) vinculado a cada tipo de receita (mercado interno tributado, mercado interno não tributado e exportação) obtida no respectivo mês/competência.

A seu turno, o método de custeio por absorção exige a alocação direta dos custos diretos incorridos (matéria-prima e mão-de-obra direta) e rateio dos custos indiretos de fabricação, por critérios consistentes que reflitam, de maneira fidedigna, o custo real de fabricação.

Por tudo quanto foi esclarecido na diligência fiscal, restou constatado que a CCPR efetua a apropriação dos créditos presumidos (mercado interno tributado, mercado interno não tributado e exportação) relativos ao total das aquisições mensais de leite in natura, com base nas requisições de produção de meses/competências anteriores, **independentemente** das receitas obtidas nos respectivos períodos de apuração.

Tal procedimento não se amolda às condições previstas no inc. I, do art. 40, da Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005, mas, em verdade, configura novel método de rateio, não previsto nas leis que regem a não cumulatividade das contribuições para o Pis e da Cofins.

Vale ainda ressaltar que, por serem perfeitamente individualizáveis aos bens fabricados, os gastos com matéria-prima, no caso, leite in natura, classificam-se como custos diretos. Nesse sentido, a apropriação mediante rateio, de valores que, por sua natureza e exigência legal, configuram custos diretos e exigem alocação direta, constitui até mesmo fator impeditivo de aceitação da

contabilidade de custos como integrada e coordenada com o restante da escrituração. Na esteira desse entendimento, assim se manifestou o então Conselho de Contribuintes:

“ARBITRAMENTO DE ESTOQUE - Não se caracteriza como integrado e coordenado com o restante da escrituração o sistema de contabilidade de custo que, embora efetuado com base nos dados da contabilidade geral, aloca ao produto os custos diretos da matéria-prima e mão de obra segundo critérios de rateio mensal de todos os custos de produção de todos os produtos (Ac. 1º CC 103-11.445/91 – DO 31/07/92).”

Diante do exposto, considerada a inexistência de permissivo legal que autorize a utilização do método de apropriação de créditos utilizado pela Interessada (rateio com base na requisição de produção de meses/competências anteriores), reconhece-se o acerto

V – Das Divergências nos Valores de Aquisição do Leite in natura – Planilha BAAN

Segundo a fiscalização, outro motivador da desqualificação do método de apropriação utilizado pela Interessada diz respeito à divergência quanto aos valores dos custos de aquisição do leite in natura tomados como base para determinar os percentuais de apropriação direta desse insumo (Planilha Aquisição – BAAN, fls. 1.278/1.283) e os valores de aquisição do leite in natura efetivamente utilizados no cálculo dos créditos presumidos (Planilha Levantamento Crédito Presumido_Ressarcimento, fls. 1.284/1.286).

O relatório fiscal circunstancia, de maneira perfunctória, esse fato:

Além do fato exposto acima, ao analisar o cálculo dos percentuais do crédito presumido para mercado interno, não tributado e exportação (planilhas “Ressarcimento Cred Presumido” e “Leite Credito Presumido” do arquivo “Ressarcimento Cred Presumido – Final”), verificamos que a empresa utiliza como base do cálculo da apropriação direta dos créditos os valores da aquisição de leite – BAAN (linha 8 da planilha “Leite Credito Presumido”), que diferem significativamente daqueles apresentados para as aquisições totais de leite (linha 7 da planilha “Ressarcimento Cred Presumido”), sendo estes os valores efetivamente utilizados pela empresa como base para o crédito presumido requerido, e constantes da planilha “Leite Cred_Presumido_04_2006 a 12_2008”, apresentada pela empresa.

Como exemplo, para o mês janeiro/2007, a aquisição de leite – BAAN (linha 8 da planilha “Leite Credito Presumido”) foi de R\$ 33.713.599,25, com apresentação dos percentuais 18,67% para mercado interno, 56,66% para não-tributado e 24,67% para exportação. Porém, o total de aquisição de leite (linha 7 da planilha “Ressarcimento Cred Presumido”) foi de R\$ 52.878.435,51 – uma variação expressiva de 56,85%. Esta variação prejudica o cálculo correto dos valores dos créditos presumidos vinculados à exportação que podem ser ressarcidos.

A seu turno, em sua manifestação de inconformidade, a Interessada esclarece que a planilha "BAAN" não contempla todas as aquisições de leite cru, visto que nela não foram consideradas as aquisições referentes aos Postos de Captação da Cooperativa, cuja contabilização é feita à parte. Afirmar, ainda, que a planilha "Aquisição de leite – BAAN" foi empregada somente para determinar, em cada mês, o percentual de leite utilizado em produtos destinados à exportação e que esses percentuais foram rigorosamente transpostos para a planilha "Aquisições Totais", para aplicação no cálculo dos créditos.

Posteriormente à realização da diligência, a CCPR veio prestar novos esclarecimentos quanto à planilha "BAAN" afirmando, ao revés do que fora dito anteriormente, que a contabilização das aquisições de leite cru contempla todas as entradas, sem distinção entre o leite adquirido diretamente nas unidades industriais e o leite adquirido em postos de captação e coleta, o que explicaria a ausência de contas/registros contábeis intitulados "Postos de Captação" ou "Postos de Coleta". Segundo alega, essa diferenciação existe apenas para fins gerenciais.

Foram juntados ao processo arquivos não pagináveis, consistentes em planilhas demonstrativas das aquisições de leite cru efetuadas nos meses de Outubro/2006 a Dezembro/2008. Referidos demonstrativos contemplam as chamadas aquisições "BAAN"(aquisições nas unidades de industrialização, segundo afirmado pela Recorrente), bem como as aquisições totais (unidades de industrialização e postos de captação e coleta), desdobradas na planilha "Aquisição Leite".

Não obstante a fiscalização ter suscitado que as divergências nos valores de aquisição considerados pela CCPR teria prejudicado "o cálculo correto dos valores dos créditos presumidos vinculados à exportação que podem ser ressarcidos", forçoso reconhecer que as mesmas não impossibilitaram que a autoridade fiscal efetuasse tal apuração.

E, de fato, o exame dos demonstrativos elaborados por aquela autoridade no processo nº 10680.724283/2010-19 – que trata do ressarcimento de créditos básicos dos mesmos períodos de apuração, cujas cópias fiz juntar nas fls. 1.499/1.530 – revela que, quanto ao valor do crédito presumido apurado em cada mês/competência, não há divergências entre os valores considerados pela fiscalização e pela CCPR.

Portanto, resulta superada a discussão.

(...)"

Dispositivo

Diante do exposto, voto em conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima

ACÓRDÃO 3301-014.823 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15504.725282/2011-19

DOCUMENTO VALIDADO