



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16366.000049/2008-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-001.837 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2012
Matéria COFINS
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL DE CAPTAÇÃO LEITE - COOPLEITE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

ASPECTOS CONSTITUCIONAIS - INCOMPETÊNCIA - SÚMULA Nº 2

O Pleno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - decidiu que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário. Súmula nº 2.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira seção de julgamento, , por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Fabiola Cassiano Keramidas, Fábila Regina Freitas, Alexandre Gomes, José Antonio Francisco.

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de Cofins não cumulativa (Pedido de Ressarcimento (PER) nº 32758.27566.261206.1.1.11-0501) referente a créditos apurados no 1º trimestre de 2005 (fls. 02/04). Foram apresentados 27 Dcomp's (fls. 108/219).

Conforme relatado na decisão de primeira instância administrativa, os créditos são *“decorrentes de vendas de produtos efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, que teriam remanescido após as deduções de Cofins a recolher apuradas nas demais operações no mercado interno e de eventuais compensações com outros tributos.”*

Às fls. 98/106 (frente e verso) consta o Termo de Informação Fiscal, às fls. 234/237 o Parecer Saort/DRF/LON nº 411/2010 e às fls. 238/239, o Despacho Decisório, instrumentos por meio dos quais foi reconhecido parte do pedido de ressarcimento, no montante de R\$ 36,53.

De acordo com o Termo de Informação Fiscal, *“o Auditor Fiscal verificou que, relativamente ao 1º trimestre de 2005, foram consideradas pela interessada algumas operações que não geram direito ao ressarcimento/compensação, por não estarem de acordo com a legislação vigente. Conforme consta do referido termo, dentre as receitas provenientes das vendas de produtos da cooperativa, encontram-se sujeitas à alíquota zero de PIS/Pasep e Cofins as seguintes, com as respectivas vigências:*

- 1. Leite fluido pasteurizado ou industrializado, destinado ao consumo humano: para fatos geradores ocorridos a partir de 30/12/2004, nos termos do art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004;*
- 2. Queijo tipo mussarela: para fatos geradores ocorridos a partir de 01/03/2006, nos termos do art. 1º, XI e XII, da Lei 10.925/2004, com redação dada pelo art. 5º I da Lei nº 11.196/2005;*
- 3. Leite fluido pasteurizado ou industrializado, destinado ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinem ao consumo humano: para fatos geradores ocorridos a partir de 15/06/2007, nos termos do art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pelo art. 32 da Lei nº 11.488/2007.”*

Neste sentido, esclarece a fiscalização que no período fiscalizado, das receitas auferidas pela contribuinte, *“apenas as provenientes de vendas de ‘leite fluido pasteurizado ou industrializado, destinado ao consumo humano’ apresentavam alíquota zero.”*

Em virtude deste fato, a fiscalização glosou algumas exclusões realizadas pela contribuinte na DACON do 1º trimestre de 2005.

Em relação à **informação de alíquota zero**, a fiscalização glosou a exclusão realizada sob esta rubrica das vendas de "queijo mussarela", considerando indevida a exclusão a este título realizada na linha 13 da ficha de "Cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins" da DACON.

No que se refere à informação de **venda realizada com suspensão**, afirma o Auditor Fiscal que encontra-se suspensa a incidência de PIS/Pasep e Cofins sobre a receita de venda de "leite natura" somente quando efetuada por pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, **para fatos geradores ocorridos a partir de 04/04/2006**, nos termos do art. 9º, inciso II, da Lei 10.925/2004, com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 11.051/2004 e IN 660/2006. Ocorre que o período fiscalizado consubstancia-se no primeiro trimestre de 2005, ou seja, antes da permissão legal inexistindo, à época dos fatos, a pretendida hipótese de suspensão tendo sido consideradas indevidas as exclusões realizadas na linha 13 da DACON a este título.

Após estas considerações a fiscalização definiu "a nova composição da base de cálculo da COFINS" e, conforme esclarecido pela autoridade julgadora de primeira instância em seu relatório:

"Após essas verificações, o Auditor Fiscal ressalta que os créditos vinculados às receitas de exportação são passíveis de compensação e ressarcimento da mesma forma que os créditos de receitas de vendas no mercado interno com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência. Desse modo, conclui que, em que pese não haver previsão legal específica, devem ser utilizados os mesmos critérios - apropriação direta ou rateio proporcional - para determinação dos valores passíveis de ressarcimento/compensação nas operações realizadas no mercado interno com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência.

Como o método escolhido pela contribuinte foi o rateio proporcional em períodos posteriores, esse também foi o atribuído pela autoridade fiscal para o rateio dos custos e despesas na análise realizada. Daí que, pelo fato de somente ser passível de ressarcimento ou compensação o crédito apurado em operações de venda efetuadas com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência, torna-se indispensável apurar a participação percentual dessas receitas em relação à receita bruta total." - destaquei

Neste aspecto, o agente administrativo apurou os percentuais, consideradas as operações de venda no mercado interno, das vendas sujeitas à alíquota zero, isento e não tributáveis. Em consequência, o relatório do acórdão recorrido esclarece:

"Vale destacar, como informa o dito Termo à fl. 105, que as diferenças entre os percentuais não implicaram em modificação no montante dos créditos da empresa, mas apenas em redistribuição de parte do valor dos créditos vinculados às vendas efetuadas como alíquota zero e suspensão para os demais créditos de receitas tributadas no mercado interno, os quais não podem ser ressarcidos ou utilizados em compensação com outros tributos ou contribuições, mas tão somente

deduzidos das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins incidentes nas vendas tributadas no mercado interno.

Desta forma, conforme planilha de fl. 106, que consolida os valores pleiteados, após as alterações nos percentuais de rateio temos que o valor do crédito passível de ressarcimento/compensação da Cofins (mercado interno não tributado) perfaz o montante de R\$ 36,53. A diferença apurada, que perfaz o montante de R\$ 25.757,66, como dito, não foi glosada, mas somente pode ser utilizada para dedução da Cofins a pagar.

Considerou a autoridade fiscal que somente o valor tributado à alíquota zero é passível de ressarcimento/compensação com outros tributos. O valor referente à linha de receitas de venda no 'mercado interno tributado' não é passível de ressarcimento ou compensação, mas tão somente pode ser utilizado para fins de dedução."

inconformada, a contribuinte foi intimada das conclusões da fiscalização e, apresentou suas razões de inconformidade, assim resumidas pela decisão recorrida:

"Discorre, inicialmente, sobre a não cumulatividade das contribuições. Salieta que tal sistemática de apuração das contribuições não é uma mera técnica arrecadatória que pode ser restringida pelo Executivo, "visto que os contribuintes têm direito ao crédito das contribuições exigidas anteriormente, como forma de proteção da neutralidade fiscal". Sustenta que a não cumulatividade do PIS e da Cofins não pode ser "discricionária, anti-isonômica ou ofensiva ao sistema de tributação constitucional no país e à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte". Argumenta que como os contribuintes "estão protegidos pela não cumulatividade do PIS e da Cofins, não podem sofrer restrições ao direito de créditos das contribuições exigidas nas etapas anteriores. Ao contribuinte é assegurado a não cumulatividade plena, sendo vedada qualquer limitação não discricionária".

Afirma, por fim, que os dispositivos do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 "adotaram a sistemática de determinar a incidência sobre a totalidade da receita auferida pela pessoa jurídica, com possibilidade de desconto de créditos através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, relativamente a custos, encargos e despesas estabelecidos taxativamente".

Sendo assim, alega que esta não cumulatividade não é plena, "visto que existem custos, encargos ou despesas que não podem ser excluídos: tal situação pode gerar uma ofensa ao regime geral da não cumulatividade e do sistema constitucional tributário nacional".

*Posteriormente, a contribuinte discorre sobre a sistemática de aproveitamento de créditos das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins no caso de vendas com suspensão. **Afirma que o aproveitamento dos créditos dessas contribuições é disciplinado pela Lei nº 11.033/2004, que em seu artigo 17 determina que***

"as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações". No caso do setor de leite, alega que esta possibilidade está resguardada nos arts. 8º e 9º da Lei 10.925/2004, com as alterações promovidas pela Lei 11.051/2004. Diz que a atividade que exerce - atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura encaixa-se, perfeitamente, nos citados artigos. Nesse contexto, questiona: "qual a razão pela qual houve uma mudança legal sobre a forma de tratamento da suspensão? Essa mudança de tratamento diferenciada dos casos de alíquota zero, não incidência e isenção viola o princípio da não cumulatividade e da isonomia. bem como todos os demais princípios correlatos? "

Em seu entender, "a vedação ao aproveitamento de créditos da suspensão viola os princípios da não cumulatividade, da isonomia, da capacidade contributiva, da vedação do confisco, da ofensa à neutralidade fiscal e da ofensa à repartição rígida de competências tributárias ".

Em seguida, aduz que a "Cooperativa vem acumulando continuamente créditos de PIS/Cofins decorrentes do impedimento de aproveitamento de créditos de fretes, energia elétrica e serviços utilizados na produção de leite ". Assim, pretende que tais créditos "possam ser mantidos, visto que existe uma oneração da atividade do contribuinte que adquire pagando tributos e vende sem o débito de tributos e, portanto, não tem como realizar os ditames da não cumulatividade". Argumenta que o regime da suspensão não tem permitido o aproveitamento de diversos créditos, o que ofenderia o princípio da não cumulatividade.

*Discorre, também, sobre a **inconstitucionalidade da vedação de aproveitamento de créditos das contribuições do PIS e da Cofins no caso de vendas com suspensão**. Cita lição de José Eduardo Soares de Melo para quem são "injurídicas as restrições ao crédito, uma vez que a não cumulatividade não pode ser estabelecida parcialmente ".*

Por fim, explica o conceito de insumos, afirmando que, "no caso concreto, os produtos que não foram considerados como insumos são os materiais informados nas contas 7.0.0.00.09 e 7.1.0.00.09 - produtos químicos - que são utilizados na assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais ". Alega que "estes produtos estão enquadrados no conceito de insumo desejado pela norma legal", permitindo, pois, o seu creditamento.

Diante do exposto, requer a declaração de procedência da presente manifestação e, além das provas documentais que apresenta, pleiteia, também, a possibilidade de juntada de todas as informações necessárias a fiel comprovação de seu direito."

Após analisar as razões trazidas em sua impugnação, a 3ª Turma da DRJ/CTA proferiu o acórdão nº 06-30.712, o qual seguiu assim ementado, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

VENDAS COM SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DA COFINS. ART. 9º DA LEI Nº 10.925 DE 2004. VIGÊNCIA.

Somente a partir de 04/04/2006, com a edição da IN SRF nº 660, de 2006, é que entraram em vigor as regras para a suspensão da exigibilidade da Cofins em relação às vendas efetuadas, nos moldes previsto no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.

CRÉDITO PRESUMIDO. NÃO CUMULATIVIDADE. FORMA DE UTILIZAÇÃO..

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004. art. 8º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da Cofins apurada no regime de incidência não cumulativa.

RESSARCIMENTO. OPERAÇÕES NO MERCADO INTERNO.

Quanto à receita auferida com operações no mercado interno, apenas o saldo credor do PIS/Pasep e da Cofins acumulado em virtude de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência dessas contribuições é que pode ser compensado com outros tributos ou ser objeto de pedido de ressarcimento a partir da vigência da Lei nº 11.116, de 2005.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.”

A decisão de primeira instância, em síntese, “realocou” o crédito pleiteado pela Recorrente.

No que se refere à suspensão do crédito, a decisão recorrida entende que está fundamentado nas Leis nº 10.925/2004, artigo 9º e na Lei nº 11.051/2004, artigo 29, os quais determinam a necessidade de regulamentação pela Secretaria da Receita Federal. Todavia esta regulamentação ocorreu apenas no ano de 2006, por intermédio das Instruções Normativas 636/06 e 600/06, logo, no primeiro trimestre de 2005, não havia a possibilidade de suspensão pleiteada pela Recorrente.

Ainda, em relação à forma de aproveitamento do crédito, a decisão recorrida conclui que o crédito base somente pode ser utilizado para desconto de PIS e Cofins (artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), sendo impedida a via da compensação com outros tributos ou ressarcimento. Esclarece, ainda, que as Leis nº 11.116/05, artigo 16 e 11.033/04, artigo 17; permitem o ressarcimento/restituição de créditos acumulados em virtude da saída desonerada, mas não menciona esta possibilidade para o crédito base de saída tributada.

A reclassificação do produto *leite in natura*, que no entender da fiscalização apenas passou a ser tributado sob alíquota zero pela alteração trazida pela Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005, ao artigo 1º da Lei nº 10.925/04, não foi discutido pela Recorrente em sua impugnação.

Ademais, registra a decisão recorrida que não houve glosa de insumos, razão pela qual a impugnação, neste particular, encontra-se equivocada.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 362/416), por meio do qual, após dissertar sobre o sistema não cumulativo de PIS e Cofins, resumiu:

- (i) que a vedação do aproveitamento de créditos da suspensão viola os princípios da não-cumulatividade, da isonomia da capacidade contributiva, da vedação de confisco, da ofensa à neutralidade fiscal e da ofensa à repartição rígida de competências tributárias;
- (ii) que tem direito à manutenção de créditos de PIS/COFINS de fretes e energia elétrica, serviços e insumos utilizados na produção de leite.

É o relatório.

Voto

CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de pedido de ressarcimento de créditos acumulados de COFINS nos termos do artigo 17¹ da Lei nº 11.033/04. O pedido foi realizado com base no artigo 16² do artigo 11.116/05, dispositivo legal que permite a restituição na forma de compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.

¹ Lei nº 11.033/04:

"Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/P ASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações."

² Lei 11.116/05:

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

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

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

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

Dos termos constantes do processo percebe-se que não houve redução do crédito, mas realocação. Ocorre que a Recorrente solicitou seus créditos com base no fato de considerar que se tratavam de créditos acumulados em razão da saída desonerada (não tributado, sujeitos alíquota zero, suspensão, não incidência), sendo que estes créditos podem ser requeridos na forma de ressarcimento em espécie.

Por sua vez, a fiscalização entendeu que parte dos créditos não se referiam a saída desonerada, mas onerada. E por isso não poderiam ser objeto de pedido de ressarcimento, mas apenas descontados do mesmo tributo.

Isso porque parte dos produtos saídos com suspensão não tinham autorização para estar suspensos, sendo que a autorização legal surgiu apenas em 2006, com a publicação da Instrução Normativa nº 636/06, que regulamentou o artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 (alterada pela Lei nº 11.051/2004, artigo 29).

Ademais, parte dos produtos indicados como saídos a título de alíquota zero também foram desconsiderados, uma vez que a alíquota zero teria sido trazida pela Lei nº 11.196, apenas em 21 de novembro de 2005, enquanto o período em análise refere-se ao primeiro trimestre de 2005.

Ocorre que a Recorrente não se opôs à reclassificação realizada pela fiscalização, da mesma forma que não discutiu a aplicação do procedimento de restituição do crédito. Limitou-se, apenas, a discorrer sobre o sistema não cumulativo e o direito ao crédito em caso de saídas desoneradas.

Importante ressaltar que a decisão de primeira instância administrativa não glosou o crédito pleiteado, e mais, entendeu que a Lei nº 11.033/04 garante o crédito no caso de saídas desoneradas. Assim, não há contradição entre decisão e recurso. A glosa está fundamentada em questões específicas, na reclassificação do crédito, entendido como vinculado a saídas tributadas. Ou seja, o crédito não está sendo negado em virtude da saída ser suspensão ou sujeita à alíquota zero, o que impede o crédito, *in casu*, é o fato de a fiscalização ter restringido a quantidade de saídas não tributadas.

Em relação à discussão da constitucionalidades das restrições, lembro que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário. Tal decisão resultou na Súmula nº 2, abaixo reproduzida:

***“SÚMULA CARF Nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”**

PRECEDENTES: Súmulas 2 do 1º e 2º CC a acórdãos: 101-94.876, 103-21568, 105-14586, 108-06035, 102-46146, 203-09298, 201-77691, 202-15674, 201-78180, 204-00115.”

Desta forma, o recurso apresentado, na parte em que discute acerca da constitucionalidade de lei, não pode ser conhecido por incompetência do órgão colegiado para apreciação da matéria específica.

Ainda, no que se refere aos argumentos acerca do direito à manutenção de créditos de PIS/COFINS de fretes e energia elétrica, serviços e insumos utilizados na produção de leite, nego provimento porque não são objeto do presente processo, sendo que o pedido de ressarcimento da Recorrente restringe-se ao crédito acumulado em razão das saídas

desoneradas. Inclusive, a própria fiscalização faz esta consideração no Termo de Verificação Fiscal, a saber:

Termo de Verificação Fiscal – Fls. 125

“Com base no conceito acima definido, dentre os créditos pleiteados pela cooperativa - informados em seu DACON, Demonstrativo "Resumo de Insumos" (fl. 82) e explicitados à fl. 83 não foram constatados valores relativos a custos/despesas que não ensejam o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS.”

Não há, portanto, a meu sentir, questão a ser dirimida neste particular.

Ante o exposto, não conheço o recurso no que se refere às questões constitucionais e nego provimento em relação aos demais argumentos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS