



PROCESSO	10120.913058/2011-73
RESOLUÇÃO	3301-002.140 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA MISTA DOS PRODUTORES DE LEITE DE MORRINHOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em sobrestar o presente julgamento até o trânsito em julgado do RE 672.215/CE (Tema 536) pelo Supremo Tribunal Federal.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledede – Presidente

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

RELATÓRIO

1. Por economia processual e por retratar adequadamente a demanda, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância, com os destaques e complementações que faço a seguir para melhor compreensão:

Relatório

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório relativo ao pedido de ressarcimento PER nº 32970.36119.170908.1.5.100397, transmitido para pleitear ressarcimento de crédito Contribuição para o PIS não cumulativa - mercado interno, relativo ao PA 2º trimestre de 2005.

Em 01/06/2012, por meio do Despacho Decisório da DRF/Jundiaí/SP, a autoridade tributária defere parcialmente o pedido de restituição/ressarcimento no montante de com base em documento Relatório de Auditoria do Crédito do PIS, que fundamenta o referido Despacho Decisório, conforme exposto a seguir, com grifos no original:

2. O presente Relatório de Auditoria restringe-se ao resultado da análise do direito creditório referente ao PIS, mercado interno, não cumulativa, do período compreendido entre Maio/2005 e Dezembro/2005, solicitado com fundamento no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e demais normas que tratam da matéria. Foram examinados os seguintes PER:

(...)

6. Com base nos valores constantes nos arquivos digitais fornecidos, foi feito um confronto com as informações dos DACON mais recentemente transmitidos, os quais estão indicados com a situação ATIVA, na tabela a seguir, que relaciona todos os DACON transmitidos pela pessoa jurídica referentes ao período analisado.

(...)

I - MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS

7. O primeiro aspecto examinado foi o Método de Determinação dos Créditos (DACON, Ficha 01 - Dados Iniciais), informado como sendo "Incidência NãoCumulativa sobre Receita Total".

(...)

4

9. Logo, de acordo com a transcrição do parágrafo anterior e considerando que os créditos estão todos vinculados à receita auferida exclusivamente no mercado interno, necessário se faz o rateio proporcional para apuração da relação percentual entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total.

10. Além disso, para fins de ressarcimento de crédito, seja de PIS ou de COFINS, com base no artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 c/c o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, deve ser obtida a relação percentual entre as receitas não tributadas e o total das receitas, vinculadas a estes créditos.

11. Tendo em vista que os percentuais de rateio empregados nos DACON do contribuinte não condizem com os dispositivos legais transcritos, pelo fato de

englobarem, inadvertidamente, receitas cumulativas, novos percentuais foram apurados, de acordo com o critério a seguir relatado.

12. Nos procedimentos de cálculo dos percentuais, não foram computados os valores relativos à rubrica de Receita “Vendas de Bens do Ativo Permanente”, constantes nas Linhas 19 das Fichas 07A dos DACON.

13. A Receita de Vendas de Bens do Ativo Permanente (Fichas 07A, Linha 19) foi excluída do cálculo por não integrar a base de cálculo das receitas não cumulativas, nos termos expressos do §3º do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002:

(...)

14. Com base no exposto, para cada linha das Fichas 06A – Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, os percentuais de rateio foram calculados na auditoria, considerando-se as receitas tributadas e não tributadas no mercado interno informadas nos arquivos digitais, de acordo com o seguinte critério:

(...)

15. É de se destacar que o crédito relativo à Linha 01 (Bens para Revenda) das Fichas 06A não é objeto de rateio, porque, pelo fato de se tratar de mercadorias para revenda no mercado interno, havendo entrada, no estabelecimento, com tributação, a saída, também será tributada. Ou seja, não se vislumbra hipótese em que uma mercadoria para revenda entre tributada (com direito à manutenção do crédito) e saia do estabelecimento na situação de não tributada.

16. Vale ressaltar que no caso de revenda do "leite in natura", que será tratado mais adiante, os créditos básicos das aquisições do produto vinculadas às saídas com suspensão da contribuição devem ser estornados, pois não há direito ao desconto de créditos por parte da cooperativa, segundo a vedação do §4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004:

(...)

17. Também cabe observar que as Receitas de Revenda de Produtos Monofásicos Tributados à Alíquota Zero (MNF) e as Receitas com Suspensão da Contribuição (SPS) foram contadas no cálculo do rateio relativo às despesas relacionadas nas Linhas 04 a 11 e 13 da Ficha 06A pelo fato destas despesas serem consideradas comuns também aos bens para revenda com tributação monofásica à alíquota zero (MNF) e às vendas com suspensão da contribuição (SPS).

5

18. Contudo, o valor das Receitas com Suspensão da Contribuição (SPS), empregado nos cálculos do rateio, foi inserido apenas no denominador, de modo a expurgar o percentual do crédito vinculado às vendas com suspensão do PIS e da COFINS, devido à vedação de aproveitamento de créditos vinculados à receita com suspensão das contribuições, contida no §4º, do artigo 8º, da Lei nº

10.925/2004 (transcrição no parágrafo 16 deste relatório), posteriormente normatizada no artigo 34 da Instrução Normativa SRF nº 635/2006:

(...)

19. Ressalte-se o artigo 34 da Instrução Normativa nº 635/2006 não introduziu a vedação de utilização dos créditos. Apenas normatizou a vedação disposta no §4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004, vigente desde julho de 2004.

20. Ainda importa realçar que o valor das Receitas de Revenda de Produtos Monofásicos Tributados à Alíquota Zero (MNF) não foi computado nas demais operações porque as aquisições vinculadas às receitas tributadas à alíquota zero relativas a vendas de produtos sujeitos à tributação monofásica não dão direito a desconto de crédito, segundo a exceção contida no artigo 3º, inciso I, alínea b, da Lei nº 10.637/2002:

(...)

24. É de se mencionar que os créditos vinculados tanto à parte da receita de venda excluída da base de cálculo do Pis e da Cofins (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 15, II; normatizada pela IN RFB nº 635/2006, art. 11, II, e §2º) quanto à parte não excluída devem ser mantidos para desconto das referidas contribuições, porém, não são ressarcíveis, uma vez que estão associados à receita tributada (antes das exclusões).

25. Neste sentido, quanto à impossibilidade do ressarcimento citado no parágrafo anterior, há recentes decisões judiciais, como a proferida no Agravo Regimental do RECURSO ESPECIAL Nº 1.160.727 - PB (2009/0192408-0 – 24/11/2011) e, na Apelação nº 0003522-90.2009.404.7107 (processo originário: Mandado de Segurança nº 2009.71.07.003522-9 – RS), em que foi negado provimento à impetrante, nos seguintes termos:

(...)

26. Feitas estas considerações, é de se constatar que a partir dos percentuais de rateio apurados no parágrafo 21, para fins de classificação dos créditos como vinculados à receita tributada no mercado interno ou vinculados à receita não tributada no mercado interno (alíquota zero, alíquota zero monofásica e suspensão), foram feitos cálculos, utilizando-se cada item das notas fiscais de entrada constantes nos arquivos digitais fornecidos à auditoria e levando-se em conta o campo CST (código da situação tributária).

27. Por exemplo, os itens referentes aos bens e serviços utilizados como insumos com CST = 50 (CRÉDITO/TRIB(MI)) não foram objeto de rateio, por estarem vinculados a somente um tipo de receita: tributada no mercado interno (CST = 50).

28. Já os itens relacionados aos bens e serviços utilizados como insumos com CST = 53 (CRÉDITO MI (TRIB E NT)) foram objetos de rateio, com base nos percentuais %TRIB e %ALIQ_0 (NT) elencados na TABELA 1 do parágrafo 21.

29. Da mesma forma, os itens de despesa com CST = 53 (CRÉDITO MI (TRIB E NT)) foram objetos de rateio, porém, com base nos percentuais %TRIB e na soma dos percentuais %ALIQ_0 e %ALIQ_0 (MONOF.) da TABELA 2, tendo em vista a preterição do %SUSPENS, conforme explicado no parágrafo 18 deste relatório.

30. Convém explicar que para os itens de despesa com CST = 51 (CRÉDITO/NT (MI)) também foi preciso aplicar rateio para excluir, das saídas não tributadas (alíquota zero, alíquota zero monofásica e suspensão), a proporção dos créditos vinculados às saídas com suspensão, por força no §4º, do artigo 8º, da Lei nº 10.925/2004 (vide parágrafo 18 deste relatório). Para isso, foram aplicados os seguintes percentuais:

(...)

32. Entretanto, conforme fundamentação legal trazida nos parágrafos 16 e 18 deste relatório, necessário se fez o estorno dos créditos do produto "leite in natura", adquirido e revendido com suspensão da contribuição.

33. Assim, os estornos foram calculados, com base nas informações fornecidas pelos arquivos digitais de notas fiscais de saída apresentados à auditoria, a partir dos percentuais de venda do leite in natura com suspensão da contribuição sobre o total de venda de leite in natura:

(...)

36. Convém destacar que cada valor constante no demonstrativo do parágrafo anterior é o resultado da aplicação de rateio, de acordo com o critério disposto nos parágrafos 21 a 31, sobre a soma dos itens de notas fiscais de entrada fornecidos à auditoria, copiados no arquivo "COMPLEM - 2005_PIS - ANEXOS.odt", agrupados por abas, nomeadas de acordo com as respectivas rubricas DACON ("01 - Bens para Revenda", "02 - Bens Utilizados como Insumos" etc).

II - EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES

37. Outro ponto analisado foi a composição das exclusões da base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS).

38. Como se sabe, há permissão legal para serem excluídas da base do PIS e da COFINS, as receitas de vendas ao associado da cooperativa, desde que sejam bens vinculados diretamente à atividade econômica do associado.

39. A fim de realizar este exame, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001, datado de 12/09/2011, a cooperativa foi intimada a apresentar a relação de seus associados no período de Mai/2005 a Dez/2009 e o demonstrativo mensal das receitas de venda de bens e mercadorias aos associados.

40. Em decorrência da análise, foi verificado que não poderiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições as vendas a associados referentes a determinadas mercadorias, num total de 6637 códigos de produtos, pelo fato de não estarem vinculadas diretamente à atividade econômica do associado. Vide a

relação dos produtos mantidos na base de cálculo: "COMPLEM - 2005_PIS - ANEXOS.odt / Produtos não Excluídos BC".

(...)

7

III - DESCONTO DOS CRÉDITOS E SALDOS A RESSARCIR

(...)

44. A partir de cada débito mensal, foram descontados os créditos disponíveis, na seguinte ordem: primeiramente, o crédito PRESUMIDO; depois, o crédito vinculado à RECEITA TRIBUTADA no mercado interno e, por fim, o crédito vinculado à RECEITA NÃO TRIBUTADA no mercado interno. Tem-se, então, o seguinte quadro:

(...)

45. Assim, de acordo com o demonstrativo do parágrafo anterior, considerando que os descontos de CRÉDITO PRESUMIDO e de créditos vinculados à RECEITA TRIBUTADA (mercado interno) foram suficientes para absorver os débitos apurados, o valor passível de ressarcimento, previsto no artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 c/c o artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, será o saldo do crédito vinculado à RECEITA NÃO TRIBUTADA no mercado interno, a seguir demonstrado:

(...)

46. Por fim, vale observar que o pedido de ressarcimento dos créditos, apurado na forma do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, podia ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005, sendo que cada pedido deveria se referir a um único trimestre-calendário.

47. Por este motivo, eventual saldo credor acumulado entre 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre de 2005 não foi adicionado nos cálculos dos créditos vinculados aos pedidos de ressarcimento abordados neste relatório, por se referirem a pedidos de créditos apurados no período compreendido entre o 2º trimestre de 2005 até o 4º trimestre de 2005.

48. É de se fundamentar que na data em que foram transmitidos os PER analisados neste relatório (17/09/2008) os artigos 21 e 22 da IN SRF nº 600/2005 disciplinava os processos de reconhecimento de direito creditório. Segundo esta norma citada, o contribuinte deveria observar o seguinte:

(...)

49. Portanto, de acordo com o artigo 22 da IN SRF nº 600/2005, o ressarcimento relativo ao saldo credor acumulado até março de 2005, ainda que somente pudesse ser requerido a partir de 19 de maio de 2005, deveria ser

fracionado em tantos pedidos quantos fossem os trimestres de apuração, de tal forma que cada pedido se referisse a um único e respectivo trimestre-calendário.

50. Sendo assim, no pedido referente ao 2º trimestre de 2005, examinado neste relatório, não é possível levar em consideração o saldo de crédito de trimestres anteriores. Tal saldo credor, segundo a legislação transcrita, deve ser objeto de Pedido de Ressarcimento referente a cada trimestre respectivo.

51. Sintetizando, tem-se que o saldo credor remanescente após o encerramento de cada trimestre-calendário podia ser utilizado para compensação de outros tributos e contribuições administrados pela então SRF ou, ainda, ser objeto de pedido de ressarcimento, observadas as condições e procedimentos estipulados no artigo 22 da IN SRF nº 600, de 2005, que dispunha à época, em seu parágrafo 3º, inciso I, que cada pedido de ressarcimento deveria referir-se ao saldo credor de um único trimestre .

Em 19/09/2012, a contribuinte toma ciência do referido despacho decisório

e, em 11/07/2012, protocola manifestação de inconformidade para pleitear a revisão do despacho decisório pelos motivos de fato e de direito conforme relatado a seguir.

A interessada relata a decisão que deferiu o ressarcimento parcial como a seguir transcrito:

II - DA DECISÃO PROFERIDA

Quando da análise dos créditos de PIS e COFINS, apresentados pela Impugnante nas DACON's referentes a cada período de apuração, o insigne Delegado da Receita Federal de Goiânia entendeu por deferir parcialmente os créditos solicitados em ressarcimento, o que o fez amparado no parecer lavrado pelo Auditor Fiscal.

O Auditor Fiscal em seu relatório de auditoria (...) relata que os critérios de rateio empregados nas DACON elaboradas pela Impugnante não estão coerentes com as normas legais, pelo fato de englobarem, inadvertidamente, receitas cumulativas.

Diante dessa situação recalculou os percentuais de rateio para segregar os créditos vinculados à receita tributada no mercado interno e não tributada no mercado interno e fundamentou com base nas instruções normativas da Receita Federal que somente são passíveis de ressarcimento os créditos vinculados a receita não tributada.

Nada obstante o recálculo dos percentuais de rateio, o Ilustre Auditor Fiscal entendeu que deveria ratear inclusive os custos e despesas vinculados diretamente à receita não tributada (CST 51), alegando que tal procedimento é necessário para excluir a proporção dos créditos vinculados às vendas com suspensão, pois entendeu que as receitas de venda com suspensão não geram direito a crédito e estes foram expurgados do cálculo.

Quanto às mercadorias adquiridas para revenda, entendeu que não podem participar do rateio e devem ser vinculadas as receitas tributadas no mercado interno.

Alterando os percentuais de rateio, aumentando a proporção da receita tributada, considerando as mercadorias para revenda como vinculadas exclusivamente à receita tributa e reclassificando os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita não tributada para que os mesmos fossem rateados, o crédito vinculado a receita não tributada diminuiu significativamente, passando para a coluna de créditos vinculados a receita tributada da DACON, os quais segundo entendimento do Auditor Fiscal, não são passíveis de ressarcimento.

Alega ainda, que a composição das exclusões da base de cálculo decorrente do ato cooperativo está equivocada, pois só há permissão para excluir às receitas de venda vinculadas diretamente às atividades do cooperado. Deste modo, a base de cálculo das contribuições foi ajustada aumentando o débito do imposto.

A seguir, relata os fundamentos jurídicos em que se baseia seu pedido de reforma do Despacho Decisório combatido.

III - DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS - RAZÕES DE REFORMA

3.1. DO MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS - CRITÉRIOS DE RATEIO PARA SEGREGAÇÃO DOS CRÉDITOS APLICADOS COMUMENTE A MAIS DE UM TIPO DE RECEITA

Relata o Auditor Fiscal que para o ressarcimento dos créditos de PIS e COFINS com base no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 concomitantemente com o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, deve ser obtida a relação percentual entre as receitas não tributadas e o total das receitas.

Isso pelo fato de que os mencionados dispositivos legais disciplinam que os créditos vinculados às receitas não tributadas (isenção, não incidência, suspensão e alíquota zero) são passíveis de ressarcimento.

Assim sendo, a relação percentual entre as receitas não tributadas e o total das receitas é utilizada para segregação dos créditos.

(...)

É de se destacar, com efeito, em relação à segregação dos créditos nas colunas de Crédito Vinculado a Receita Tributada e Não Tributada no Mercado Interno, o que dispõe a ajuda da DACON, vejamos:

-Na coluna "Créditos Vinculados à Receita Tributada no Mercado Interno", o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas efetuados no mercado interno vinculados a receitas de vendas tributadas, que gerem direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

-Na coluna "Créditos Vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno", o declarante deve informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas

efetuados no mercado interno vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme disposto no art. 17 da Lei na 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

Diante dessas orientações, a Recorrente identificou todos os insumos e despesas de produção que são vinculados diretamente a receita não tributada no mercado interno, COMO É O CASO, POR EXEMPLO, DAS EMBALAGENS

DO LEITE UHT E APROPRIOU DIRETAMENTE NA COLUNA NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO. O mesmo foi feito com os custos e despesas vinculados a Receita Tributada.

Como existem custos e despesas de uso em comum, por exemplo, a energia elétrica, esses foram rateados proporcionalmente a receita bruta auferida.

Ocorre que, a autoridade fiscalizadora, conforme se pode verificar no quadro acima, inovou criando critérios de rateio diferentes para as diversas rubricas.

Observa-se principalmente, que a autoridade fiscalizadora não considerou as vendas com suspensão no cálculo da proporção da receita não tributada aplicada sobre os bens e serviços utilizados como insumos de produção distorcendo o cálculo da receita não tributada em relação à receita bruta total.

No entendimento da Impugnante, os critérios de rateio devem ser uniformes e aplicados consistentemente para todos os créditos sujeitos ao rateio, e assim procedeu na sua apuração apresentada nas DACON transmitidas para a Receita Federal.

Essa também é a orientação em relação aos critérios de rateio aplicados atualmente na EFD Contribuições, onde o critério de rateio é único e aplicado consistentemente para todos os créditos.

(...)

3.1.1. Da não Consideração da Venda de Bens do Ativo Permanente nas Receitas Não Cumulativas

A autoridade fiscalizadora entendeu por não considerar nos procedimentos de cálculo dos percentuais para rateio a rubrica "Vendas de Bens do Ativo Permanente" constante dos DACON entregues pela Recorrente.

Conforme seu entendimento, tais receitas seriam Cumulativas ao invés de Não Cumulativas e, portanto, não devem fazer parte do cálculo. Sua conclusão baseou-se nas disposições do § 39 do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, onde ambas dispõem nos seguintes termos "Não integram a base de cálculo a que se refere esse artigo, as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado".

Vejamos a seguir a transcrição do art. 1º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim

entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

- isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente; (grifos nosso)

Observa-se que em nenhum momento o dispositivo legal acima citado determina que a receita de venda de ativo permanente não é uma receita não cumulativa, apenas estabelece que essa receita não integra a base de cálculo das contribuições, ou seja, está concedendo uma não incidência sobre as receitas de venda de bens de ativo permanente.

É de se destacar que o inciso I do § 3º, retro transcrito, estabelece o mesmo tratamento das vendas de ativo permanente, àquele fixado às receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero), tornando indubitoso que tal disposição legal trata exclusivamente de receitas que não compõem a base de cálculo da contribuição, e, em momento algum está excluindo essas receitas do campo de abrangência da não cumulatividade.

Portanto Doutos Julgadores, tendo em vista que as receitas de venda de ativo permanente, embora não faça parte da base de cálculo, trata-se de receita não cumulativa, e, dessa forma, devem ser reintegradas ao cálculo da proporção para rateio dos créditos.

3.1.2. Da não Consideração da Receita sem Incidência Decorrente do Ato Cooperativo

A autoridade fiscalizadora não considerou no cálculo da proporção da receita não tributada o valor referente as receitas do ato cooperativo tratadas como exclusão de base de cálculo, alegando que as mesmas estão associadas a receita tributada antes das exclusões.

Salienta-se para o fato da Recorrente ser sociedade cooperativa, razão pela qual subsume-se, antes mesmo da aplicação da legislação tributária, ao disposto na Lei nº 5.764/71, lei específica que determina a natureza jurídica das operações entre a cooperativa e os seus associados.

A Lei nº 5.764/71 que regulou a Política Nacional do Cooperativismo e que instituiu o regime jurídico das sociedades cooperativas, estabeleceu que nas

Sociedades Cooperativas há contribuição com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica em benefício de todos, sem quaisquer finalidades lucrativas. Fixou-se, ainda, que as Cooperativas têm natureza jurídica própria e são constituídas para prestar serviços aos seus associados.

É o que determinam os arts. 3º, 4º e 7º da Lei do Cooperativismo:

Art. 3º. Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica de proveito comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º. As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

Art. 7º. As cooperativas singulares se caracterizam pela prestação direta de serviços aos associados, (grifo nossos)

Note-se, portanto, que a sociedade cooperativa, pelas suas peculiaridades, é verdadeira representante dos seus associados agindo e atuando em nome destes.

Assim, as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil, pois não há como fazer negócio mercantil consigo mesmo, não há como realizar operação de compra e venda com a mesma pessoa.

Tanto é verdade que o art. 79 e seu parágrafo único da Lei nº 5.764/71, ao estabelecerem a conceituação do ato cooperativo, expressamente determinaram

12

que inexistente negócio mercantil nas operações realizadas entre associados e cooperativas, e estas e aqueles:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. (grifo nosso)

O ilustre Professor Roque Antonio Carrazza¹, demonstrando a inexistência de caráter mercantil nos atos cooperativos, leciona:

No ato cooperativo inexistem negócio mercantil e mutação de titularidade da coisa. É que a cooperativa atua em nome, por conta e em benefício do cooperado. (grifos nosso)

Desta forma, visto que NÃO HÁ NEGÓCIO MERCANTIL, nas operações realizadas entre os associados, Impugnante, e a cooperativa, NÃO HÁ QUE SE

FALAR EM RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DO ASSOCIADO QUANDO OS PRODUTOS SÃO ENTREGUES À COOPERATIVA.

Não se pode perder de vista que, tanto para o direito tributário, quanto para o direito privado, para que exista receita bruta, é imprescindível a existência de atos de comércio.

É de se lembrar que as contribuições sociais denominadas PIS e COFINS, consoante a determinação da Constituição Federal, incidem sobre a receita ou faturamento.

Como a Cooperativa não visa lucro nas operações com seus associados, resta claro, nítido e cristalino que o objetivo não é mercantil, visto que objetiva apenas auxiliar os seus associados, não existe receita nas operações de atos cooperativos.

E, não existindo receita, não há incidência das contribuições sociais denominadas PIS e COFINS nas operações onde existem atos cooperativos.

Portanto, o disposto no art. 79 e no seu parágrafo único, da Lei nº 5.764, de 1971, trata de verdadeira não incidência do PIS e da COFINS nos atos cooperativos.

No Superior Tribunal de Justiça, ao ser analisada a incidência de contribuição social sobre os atos cooperativos tem assentado que sobre os atos cooperativos não incide contribuição social que tem como base de cálculo o valor RECEITA, vejamos:

TRIBUTÁRIO. PIS. COOPERATIVA DE TRABALHO. ATOS COOPERATIVOS. [...]2. No campo da exação tributária com relação às cooperativas, a aferição da incidência do tributo impõe distinguir os atos cooperativos através dos quais a entidade atinge os seus fins e os atos não cooperativos; estes extrapofantes das finalidades institucionais e geradores de tributação; diferentemente do que ocorre com os primeiros. Precedentes jurisprudenciais.

A cooperativa prestando serviços a seus associados, sem interesse negocial, ou fim lucrativo, goza de completa isenção, porquanto o fim da mesma não é obter lucro, mas, sim, servir aos associados.

Os atos cooperativos stricto sensu não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, porquanto o art. 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Não implicando o ato cooperativo em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, a revogação do inciso i, do art. 6º, da LC 70/91, em nada altera a não incidência da COFINS sobre os atos cooperativos. O parágrafo único, do art. 79, da Lei 5.764/71, não está revogado por ausência de qualquer antinomia legal.

10 A Lei 5.764/71, ao regular a Política Nacional do Cooperativismo, e instituir o regime jurídico das sociedades cooperativas, prescreve, em seu art. 79, que constituem 'atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais', ressalva, todavia, em seu art. 111, as operações descritas nos arts. 85, 86 e 88, do mesmo diploma, como aquelas atividades denominadas 'não cooperativas' que visam ao lucro. Dispõe a lei das cooperativas, ainda, que os resultados dessas operações com terceiros 'serão contabilizados em separado, de molde a permitir o cálculo para incidência de tributos (art. 87).

É princípio assente na jurisprudência que: "Cuidando-se de discussão acerca dos atos cooperados, firmou-se orientação no sentido de que são isentos do pagamento de tributos, inclusive da Contribuição Social Sobre O Lucro". (Min. Milton Luiz Pereira, Resp 152.546, DJU 03/09/2001, unânime)

10. A doutrina, por seu turno, é uníssona ao assentar que pelas suas características peculiares, principalmente seu papel de representante dos associados, os valores que ingressam, [...], não devem ser havidos como receitas da cooperativa.

11. Incidindo o PIS e a COFINS sobre o faturamento/receita bruta, impõe-se aferir essa definição à luz do art. 110 do CTN, que veda a alteração dos conceitos do Direito Privado. [...]. conseqüentemente, a cooperativa, posto não realizar contrato de venda, não se sujeita à incidência do PIS ou da COFINS.

12. Agravo regimental desprovido.2 (grifo nosso)

Portanto, não há como fazer incidir PIS e COFINS sobre os atos cooperativos, que tenha como base de cálculo o valor receita.

Em caso idêntico ao que se cuida nos presentes autos, vale o pleonasma do reforço: incidência de contribuição social sobre atos cooperativos, o Superior Tribunal de Justiça assentou entendimento que não se pode falar em incidência, posto que não existe operação mercantil nos atos cooperativos.

Com a devida licença, cabe a transcrição do voto do Relator Ministro Luiz Fux, nos autos do processo acima transcrito, em face da profundidade da análise realizada, bem assim as abalizadas manifestações doutrinárias sobre o tema:

Em sede pátria, a doutrina especializada não discrepa da jurisprudência e é unânime ao afirmar a necessidade de um tratamento diferenciado às sociedades cooperativas. [...]

Outro não é o entendimento do ilustre Professor Carlos Ervino Gulyas, Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e as Sociedades Cooperativas, in Revista de Direito Tributário nº17, pág. 25:

"A receita originada pela venda desses bens ou serviços de associados, por sua vez, não pode constituir receita da cooperativa porque esta nada adquiriu

daqueles, a quem, aliás, devem ser transferidas as vantagens da venda, mesmo que com prévia dedução dos encargos correspondentes aos gastos da prestação do serviço."

Adiante, e utilizando a doutrina de Luciano Pereira, citado por Fábio Luz Filho, o Professor Carlos Ervino, ob. cit. pág. 26, assim assentou:

"A operação é feita, na realidade, por estes, representados pela cooperativa, como simples mandatária. Assim, quando ela coloca, no mercado consumidor uma partilha de produtos, quem o faz é o próprio produtor e não ela cooperativa, que não age por conta própria, mas pelo do associado, mediante um pequeno desconto no preço da venda, que não pode ser considerado comissão mercantil porque não é lucro, pois que se destina ao custeio dos serviços da cooperativa, distribuindo-se os excessos pelos associados, na proporção das respectivas entregas de produtos."

Finalizando sua intervenção, o Professor Gulyas conclui quanto à impossibilidade de se classificar as operações realizadas pelas cooperativas como produtoras de receitas (base de cálculo da COFINS e do PIS):

"Pelas suas características peculiares, principalmente seu papel de representante dos associados, os valores que ingressam, como os decorrentes da conversão do produto (bens ou serviços) do associado em dinheiro ou crédito nas de alienação em comum, ou os recursos dos associados a serem convertidos em bens e serviços nas de consumo (ou, neste último caso, a reconversão em moeda após o fornecimento feito ao associado), não devem ser havidos como receitas da cooperativa." (GULYAS, Carlos Ervino, ob. cit. pág. 30)

No mesmo sentido é a orientação do Professor Waldirio Bulgarelli que analisando os atos efetivados pelas sociedades cooperativas, não identifica os atos cooperativos como hipótese de incidência tributária descrita na legislação pátria:

"Por suas características e objetivos definidos minuciosamente pelo Direito Privado, não se ajustam às hipóteses da legislação tributária, caracterizando-se a não-incidência sobre suas operações com seus associados." (Regime Tributário das Cooperativas - À luz da nova Lei Cooperativista nº 5.764,16 de dezembro de 1971 - São Paulo, Editora Saraiva, 1974, pág. 40)

Forçoso, ainda, destacar a doutrina de Flávio Augusto Dumont Prado, Da Inconstitucional Exigência do PIS e da COFINS das Cooperativas de Crédito, Revista Dialética de Direito Tributário nº 58, pág.

39: "Todavia, independentemente de se considerar como faturamento ou receita bruta a base de cálculo dessas contribuições, há que se destacar que as cooperativas, em virtude das características que lhe são peculiares, não possuem receita bruta, e tampouco faturamento, no sentido técnico que a palavra apresenta e no sentido técnico utilizado pelo constituinte para permitir a incidência de tributos, tais como os ora analisados. [...] Se a cooperativa não realiza contratos de venda, não haverá incidência da Cofins".

[...]

Analisando situação semelhante ao dos presentes autos, não-incidência da COFINS sobre atos cooperativos, assim se manifestou o Professor José Antônio Minatel:

"É possível colocar as sociedades cooperativas como contribuintes da COFINS, tendo como parâmetro, para a apuração da base de cálculo, os gastos realizados pela cooperativa com os chamados atos auxiliares?"

Resposta: Não, uma vez que as sociedades cooperativas não auferem receitas quando praticam o verdadeiro ato cooperativo." (Não Incidência da COFINS na Prática do Ato Cooperativo. Revista Dialética de Direito Tributário nº 64, p. 144) [...]. Outro também, não é o entendimento mantido pelo Professor Paulo César Andrade Siqueira, litteris:

"Visto o ato cooperativo adequadamente, é impossível, com as limitações constitucionais ao poder de tributar atualmente existentes, que se consigne, ao menos validam ente, tributá-lo. (...)

Dessa forma, a COFINS e o PIS não poderão ser exigidos. (...) O faturamento ou a receita bruta da cooperativa, na verdade, não existem." (Adequação Tributária dos Atos Cooperativos de Cooperativas de Trabalho. Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 60. P. 97) [...] Os atos cooperativos stricto sensu não estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, porquanto o art. 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Sociedades Cooperativas) dispõe que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Portanto, forte no art. 79 e seu parágrafo único da Lei nº 5.764/1971, consoante as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de não ser possível tributar as operações que envolve o atos cooperativo, e, em abalizada doutrina, outra conclusão não há, senão a de que as operações realizadas entre a Recorrente e seus associados trata-se de NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, vez que não se trata de negócio mercantil, mas sim de verdadeiro ato cooperativo.

Desta forma, considerando que as operações com os cooperados não configuram hipótese de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, deve ser

16

considerada como uma operação não tributada e considerada no cálculo da proporção.

(...)

3.1.3. Do Rateio do Crédito Referente aos Bens para Revenda

Em seu entendimento, o auditor fiscal alega que o crédito registrado na DACON sob a rubrica "Bens para Revenda" não pode ser objeto de rateio, pois as mercadorias são comercializadas no mercado interno, logo, se a entrada é com tributação, a respectiva saída também será tributada. Desta forma, todo o crédito

referente aos bens para revenda foi vinculado à receita tributada no mercado interno.

Conforme averbado no tópico anterior (3.1.2), os atos cooperados configuram-se em hipótese de não incidência, assim, as mercadorias que entram com tributação e posteriormente são "comercializadas" com os cooperados NÃO SÃO TRIBUTADAS, posto que se referem a operações de ato cooperativo.

Desta forma, Doutos Julgadores, requer-se que seja mantido o critério de rateio informado originalmente pela Impugnante nos créditos sobre bens para revenda.

3.1.4. Do Rateio Indevido dos Créditos Vinculados Exclusivamente a Receita Não Tributada - Alíquota Zero

Inicialmente, cabe-nos esclarecer que somente devem ser submetidos aos critérios de rateio, os itens que são de uso comum para mais de um tipo de receita.

Nesse sentido, a Recorrente identificou corretamente os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita tributada (CST 50), os custos e despesas vinculados exclusivamente a receita não tributada (CST 51) e os custos e despesas que são de uso comum (CST 53).

TODAS ESSAS INFORMAÇÕES FORAM APRESENTADAS DETALHADAMENTE NOS ARQUIVOS DIGITAIS FORNECIDOS AO AUDITOR FISCAL.

A autoridade fiscalizadora, para diminuir os créditos passíveis de ressarcimento, entendeu que os créditos identificados pela Impugnante como vinculados exclusivamente a receita não tributada (CST 51), também deveriam fazer parte do rateio para que fosse possível excluir a proporção dos créditos vinculados às saídas com suspensão.

Primeiro, como se fará ver mais adiante, é infundada a argumentação de que os créditos vinculados a receita com suspensão devem ser estornados.

Segundo, a Recorrente identificou como custos e despesas vinculados exclusivamente à receita não tributada, somente os itens empregados diretamente nas operações do leite industrializado, UHT ou pasteurizado

17

sujeitos a alíquota zero, em nenhum momento foram considerados como exclusivos os custos vinculados às receitas com suspensão.

No quadro a seguir relacionamos alguns dos itens constantes nos documentos fiscais entregues para a fiscalização e que foram classificados com a CST 51, vejamos:

Observa-se que esses itens são perfeitamente identificáveis como vinculados exclusivamente à receita de venda do leite industrializado que está sujeito a

alíquota zero, não havendo qualquer razão para incluir esses créditos na base de rateio.

Portanto, mais uma vez, não há fundamento legal que ampare o entendimento perfilhado pelo agente fiscal, motivo pelo qual o despacho decisório ora impugnado merece reformas.

3.2. DO DIREITO AO RESSARCIMENTO DOS CRÉDITOS VINCULADOS A SAÍDA COM SUSPENSÃO

O ilustre Auditor Fiscal fundamenta, com base no § 42 do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23.07.2004, que nos casos de venda de "leite in natura", por se tratar de uma operação de saída com suspensão das contribuições, o crédito básico vinculado a essa operação deve ser estornado, pois não há direito ao desconto de créditos.

Fato é que o dispositivo legal utilizado pela autoridade fiscalizadora para as operações do período em questão está tacitamente revogado pelo disposto no art. 17 da Lei 11.033, de 21.12.2004, que determina que:

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

É de se notar que a lei retro transcrita é lei posterior e específica -garantidora do direito ao crédito, daquela utilizada pela autoridade fiscalizadora, portanto, o dispositivo legal utilizado para negar o crédito da Impugnante foi revogado. Desta forma, a Impugnante tem direito a manter e utilizar os créditos de PIS e COFINS vinculados às vendas efetuadas com suspensão.

Nada obstante, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18.05.2005, autorizou o ressarcimento do saldo credor acumulado em virtude do art. 17 da Lei 11.033/2004, citado anteriormente, vejamos:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 32 das Leis n^{as} 10.637, de 30 de dezembro de

18

2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei ns 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 ne 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

1- 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. (grifo nosso)

Nesse sentido, decidiu a 6ª turma Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, ACÓRDÃO N9 16-35603, de 05 de Janeiro de 2012, vejamos:

EMENTA: COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. VENDAS NO MERCADO INTERNO. POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO. Nas vendas no mercado interno, o ressarcimento de créditos é permitido apenas em relação aos dispêndios vinculados a operações efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da COFINS. Os créditos relacionados a demais receitas no mercado interno podem ser aproveitados exclusivamente para dedução da contribuição apurada, (grifo nosso)

Assim sendo, a Recorrente tem direito a constituição, a manutenção e ao ressarcimento dos créditos vinculados às vendas com suspensão, portanto, Doutos Julgadores, requer-se a reforma do despacho decisório ora impugnado para fins de reintegração dos créditos expurgados em função das vendas com suspensão e também para que as receitas de venda com suspensão seja considerada no cálculo da proporção das receitas não tributadas utilizado para rateio dos créditos.

3.3. DAS ALÍQUOTAS INDEVIDAS APLICADAS NO CÁLCULO DOS CRÉDITOS A ESTORNAR VINCULADOS A RECEITA DE VENDAS COM SUSPENSÃO

Nada obstante a exclusão indevida dos créditos vinculados à receita com suspensão fundamentada anteriormente, salienta-se que a alíquota utilizada pela autoridade fiscalizadora para calcular os créditos a serem estornados está equivocada.

Em seu relatório de análise, o auditor fiscal demonstra em tabelas o cálculo do crédito a estornar calculado sobre as compras de leite in natura proporcional as receitas de venda com suspensão.

Conforme consta nessas tabelas, a alíquota aplicada sobre as compras de leite in natura foi respectivamente 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS.

Porém, sobre as aquisições de leite in natura a Impugnante apropriou crédito presumido, o qual foi calculado com as alíquotas de 0,99% para o PIS e 4,56% para a COFINS, que correspondem a 60% da alíquota normal.

19

No quadro a seguir relacionam-se alguns dos documentos que constam nos arquivos digitais entregues para a fiscalização com as respectivas alíquotas aplicadas:

3.4. DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO PERMITIDAS AS SOCIEDADES COOPERATIVAS

A autoridade fiscalizadora alega que a cooperativa excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições a venda de determinadas mercadorias, pois só teria permissão legal para excluir da base de cálculo as vendas ao associado da cooperativa, desde que sejam bens vinculados diretamente à atividade econômica do associado.

Neste particular, a autoridade fiscalizadora simplesmente desprezou o fato de a Recorrente ser uma sociedade cooperativa, onde, conforme consignamos no tópico 3.1.2, de acordo com a Lei nº 5.764/1971 e com assento na firme jurisprudência do STJ, os valores relativos ao ato cooperativo não podem sofrer incidência do PIS e da COFINS - NÃO INCIDÊNCIA.

E nem se alegue que em o produto sofrendo a incidência das referidas contribuições, ter-se-ia validade de exigir o PIS e a COFINS sobre as operações da Recorrente com seus cooperados.

Pensar desta forma é dar tiro de morte às disposições constantes na Lei nº 5.764/1971 que rege todo o ato cooperativo.

O PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento ou a receita das pessoas jurídicas, não há como no ato cooperativo fazer valer a incidência sobre determinado produto, em total desrespeito a Constituição Federal e a Lei nº 5.764/71.

Como se vê, o argumento utilizado pela Autoridade Fazendária não pode subsistir, por violação direta do princípio constitucional da legalidade.

3.4.1. Do Cálculo Incorreto das Exclusões - Desconsideração do valor repassado aos associados e de custo agregado

Como se não bastasse à afronta aos princípios constitucionais averbada alhures, a autoridade fiscalizadora após recalculer o valor das exclusões permitidas as sociedades cooperativas ignorou a existência das exclusões referentes ao valor repassado aos associados decorrentes da comercialização dos produtos por estes entregues a cooperativa e também do custo agregado aos produtos dos associados previstos,

20

respectivamente, no inciso I do art. 15 da Medida Provisória nº 2.15835/2001 e no art. 17 da Lei 10.684/2003.

Conforme relata a autoridade fiscalizadora, o valor da "Exclusão BC" informado no quadro do parágrafo 41 do relatório de auditoria, foi obtido somando-se as receitas mensais de venda de bens e mercadorias aos associados, excetuando-se os produtos que em seu entendimento não seriam passíveis de exclusão da base de cálculo.

Contudo, o valor das exclusões não era composto apenas pelas vendas a cooperados, MAS TAMBÉM DO VALOR REPASSADO AOS ASSOCIADOS E DO CUSTO AGREGADO, conforme demonstrativo a seguir extraído das memórias de cálculo apresentadas pela Impugnante ao agente fiscalizador:

(...)

Como o valor das exclusões calculado pelo agente fiscalizador foi obtido somando-se as receitas mensais de venda de bens e mercadorias dos associados, o valor repassado aos associados e o custo agregado foi simplesmente desconsiderado.

Esse fato fica mais evidente se analisarmos no mês de outubro, o valor da exclusão calculado pelo agente fiscalizador constante no quadro do parágrafo 41 do relatório de auditoria que foi de R\$ 1.937.825,88, se comparado com o quadro acima constata-se que nesse período somente o valor repassado aos associados e o custo agregado foi de R\$ 1.963.804,47, ou seja, fica evidenciado que o valor repassado e o custo agregado não foram computados nas exclusões calculadas pelo auditor fiscal.

Novamente, Doutos Julgadores, não há como subsistir a decisão exarada no despacho decisório ora impugnado, merecendo a mesma ser rechaçada de pronto.

3.5. SALDO CREDOR ACUMULADO NO PERÍODO DE AGOSTO DE 2004 A MAIO DE 2005 - PEDIDO DE RESSARCIMENTO

A autoridade fiscalizadora desconsiderou os créditos apurados no período de 09.08.2004 até 31.03.2005 informados pela Recorrente no pedido de ressarcimento do 29 trimestre de 2005, alegando que cada pedido de ressarcimento deve referir-se a um único trimestre.

Nada obstante, tal assertiva em nada prejudicar o direito da Recorrente, nem tampouco causa prejuízos à Receita Federal do Brasil, fato é que o parágrafo único do art. 16 da Lei 11.116/2005 estabelece que "o saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta lei" poderá ser compensado ou ressarcido a partir da promulgação da lei. Vejamos o que textualmente estabelece o diploma legal:

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:

21

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. (grifos nosso)

A Lei nº 11.116, que foi publicada no D.O.U de 19.05.2005, determinou que o saldo credor gerado a partir de 09 de agosto de 2004 até o último trimestre anterior ao da publicação da Lei, poderia ser solicitado a partir da promulgação da Lei.

E o que fez a Recorrente?

Apurou o saldo credor de agosto de 2004 a março de 2005 (último trimestre anterior a publicação da Lei) e incluiu no pedido de ressarcimento do 29 trimestre de 2005 (a partir da promulgação da Lei).

SALIENTA-SE QUE A RECORRENTE ENTREGOU À AUTORIDADE FISCALIZADORA TODAS AS MEMÓRIAS DE CÁLCULO E DOCUMENTOS QUE COMPROVAM A IDONEIDADE DOS CRÉDITOS GERADOS DE AGOSTO DE 2004 A MARÇO DE 2005.

Note-se, douta Autoridade Julgadora, que o disposto no parágrafo único do art. 16 da Lei nº 11.116/2005 regula matéria específica e objetiva, posto que não esta dispondo sobre saldo credor acumulado em um trimestre, mas, trata de saldo credor acumulado em um período específico, vale dizer, de 09.08.2004 até o último trimestre anterior à promulgação da lei.

As leis processuais, como as demais leis, no que se refere a sua vigência, subordina-se às regras comuns da Lei de Introdução ao Código Civil brasileiro, Decreto-Lei nº 4.657/1942. Nesse sentido, as leis processuais começam a vigorar após a publicação, respeitada a *vocatio legis* de 45 dias, se outro não foi especificado pela lei.

Portanto, as leis processuais não retroagem. Elas se aplicam a partir e no momento da realização do ato formal, no caso, no momento da formalização dos pedidos de ressarcimento, essa a lição do Professor Humberto Theodoro Júnior:

Na verdade, a lei que se aplica em questões processuais é a que vigora no momento da prática do ato formal, e não a do tempo em que o ato material se deu.

Também a lei processual respeita o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (Constituição Federal, art.59, inc. XXXVI, e Lei de Introdução, art. 69).

Em suma: as leis processuais são de efeito imediato frente aos efeitos pendentes, mas não são retroativas, pois só os atos posteriores à sua entrada em vigore que se regularão por seus preceitos.³ (grifos nosso) E assim procedeu a Recorrente.

22

Considerando que o dispositivo em questão, parágrafo único do art. 16 da Lei nº 11.116/2005, trata-se de norma de natureza processual, pois refere-se a efetivação de pedido de compensação e ressarcimento ("a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei"), não restam dúvidas de que os pedidos de ressarcimento devem ser realizados sob a sua vigência, não podendo retroagir para seguir os procedimentos adotados anteriormente.

Razão pela qual não merece prosperar o argumento de que os créditos apurados no período de 08.2004 a 03.2005 deveriam ser solicitados nos respectivos trimestres, vaie dizer, conforme a norma anterior.

3.6. DO CRÉDITO APURADO NO MÊS DE ABRIL DE 2005

Conforme demonstra a autoridade fiscalizadora, seu relatório de auditoria compreende o período de 05.2005 a 12.2005. A Recorrente formalizou pedidos de ressarcimento do 2º trim. de 2005, o qual compreende o período de abril a junho de 2005.

Salienta-se que por força da expressão "ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei" do art. 16 da Lei nº 11.116/2005 citado no tópico anterior, sendo a lei publicada em 19.05.2005, no pedido de ressarcimento a Recorrente informou o crédito referente ao mês de abril somado ao mês de maio, somando ainda no mês de maio os saldos acumulados de 08.2004 a 03.2005.

Fato é que se a autoridade fiscalizadora desconsiderou os créditos apurados no período de 08.2004 a 03.2005 por não terem sido solicitados no trimestre específico, logo, o mês de abril mesmo tendo sido informado no mês de maio estava dentro do trimestre de apuração, qual seja o 2º trimestre de 2005.

Toda a documentação, as memórias de cálculo e os arquivos digitais que demonstram e comprovam a origem do crédito referente ao mês de 04.2005 foi apresentada para o agente fiscalizador, portanto, requer-se de imediato que o crédito apurado no mês de 04.2005 seja integrado aos saldos passíveis de ressarcimento apurados pelo auditor fiscal no 2º trimestre de 2005.

IV - DO DIREITO A CORREÇÃO MONETÁRIA

É de se notar que o pedido de ressarcimento dos créditos em epígrafe foi realizado há algum tempo, transcorrendo, portanto, longo período entre a data da existência do crédito (direito da Impugnante) e o deferimento dos mesmos.

Logo, resta inegável que os mesmos sofreram séria desvalorização.

Razão pela qual tem direito a Impugnante de ter os seus créditos devidamente atualizados pela SELIC, incidente a partir da data em que passou ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e ou compensação, no que em tudo se aplica o art. 39 da Lei nº 9.250/1995 e o art. 72 da IN RFB nº 900/2008.

Desta forma, os créditos em testilha que forem objeto de ressarcimento e ou compensação, deverão ser atualizados monetariamente pela SELIC até o mês anterior ao ressarcimento ou compensação e 1%.

23

Razão pela qual todos os créditos da Impugnante devem ser atualizados, sejam aqueles objeto de compensação efetivada pela própria Impugnante, sejam aqueles compensados de ofício, bem assim aqueles ressarcidos em espécie.

Ao final, requer:

1- O recebimento e processamento da presente, com os documentos que a acompanham;

2 - Seja dado provimento a presente manifestação de inconformidade para o fim de que, reformando o Despacho Decisório:

- a) sejam homologados os dados inseridos pela Impugnante e apurados nos DACON's que comprovam o direito ao crédito;
- b) seja reconhecido o direito creditório e o direito de ressarcimento do crédito vinculado as receitas com suspensão das contribuições;
- c) seja reconhecido e mantidos todos os critérios de rateio apurados pela Impugnante para segregação dos créditos, bem como mantido o critério de apropriação direta dos créditos vinculados exclusivamente á receita tributada a alíquota zero (CST 51);
- d) seja reconhecido o direito às exclusões da base de cálculo das contribuições permitido as sociedades cooperativas no montante integral apurado pela Impugnante;
- e) seja reconhecido o direito creditório e o direito ao ressarcimento dos créditos apurados no período de 08.2004 a 03.2005 informados no pedido de ressarcimento do 2º trimestre de 2005;
- f) seja considerado o valor passível de ressarcimento apurado pelo agente fiscalizador do crédito referente ao mês de abril de 2005;
- g) sejam declaradas homologadas as compensações realizadas em decorrência dos créditos mencionados;
- h) seja determinada a aplicação da atualização monetária sobre os créditos, da seguinte forma: 1. a partir do momento da sua apuração (período em que foi gerado) até a data da efetiva compensação; e, 2. a partir do momento da sua apuração (período em que foi gerado) até a data do efetivo ressarcimento, no que se inclui o saldo remanescente a ser ressarcido em espécie, nos termos do § 49, do art. 39, da Lei nº 9.250/95.

2. A DRJ, por meio de acórdão **09-67.638 - 1ª Turma da DRJ/JFA**, julgou improcedente a decisão nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005

RATEIO PROPORCIONAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS VINCULADOS AO TIPO DE RECEITA. UNIFORMIDADE.

A adoção de critério de rateio dos créditos comuns por vinculação ao tipo de receita está em consonância com a legislação e os entendimentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre o tema.

O requisito de uniformidade da aplicação do critério adotado refere-se à sua utilização para todo o ano calendário em análise.

RECEITA BRUTA PARA FINS DE RATEIO PROPORCIONAL. INCLUSÃO DA RECEITA COM VENDA DE ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação tributária define o conceito de receita bruta para fins de rateio proporcional relativamente à apuração de crédito da Contribuição para o PIS de maneira a impor limitação à inclusão da receita com venda de ativo imobilizado na receita bruta sujeita à incidência da contribuição.

ATO COOPERATIVO. RELAÇÃO COM O OBJETO SOCIAL DA COOPERATIVA. OUTRAS RECEITAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

O ato cooperativo, para ser tratado como tal, deve guardar relação com o objeto social da cooperativa.

Demais receitas, que não guardam relação com o ato cooperativo, devem ser incluídas na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS por não estarem isentas de sua incidência.

CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS

DESTINADOS À REVENDA. RATEIO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos apurados pela aquisição de bens destinados à revenda destinam-se ao abatimento das contribuições apuradas em decorrência da receita desta revenda e devem ser a ela apropriados diretamente.

PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL. CRÉDITO DECORRENTE DE

VENDA EFETUADA COM SUSPENSÃO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado às pessoas jurídicas, inclusive às cooperativas, de produção agropecuária do aproveitamento de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal para alimentação humana ou animal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, objetos de ressarcimento, não ensejam atualização monetária ou incidência de juros, por expressa determinação legal.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO. DELEGACIAS DE

JULGAMENTO. IMPEDIMENTO DE APRECIAÇÃO.

Falece competências às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento para efetuar análise de pedido de retificação de PER/DCOMP transmitido por contribuinte.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA. NÃO VINCULAÇÃO.

A doutrina trazida ao processo não é texto normativo, não ensejando, pois, subordinação administrativa. A jurisprudência judicial colacionada não possui legalmente eficácia normativa e não constitui norma geral de direito tributário se desatendidos os requisitos previstos na lei que disciplina o Processo Administrativo Fiscal. As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, salvo quando da existência de súmula do CARF vinculando a administração tributária federal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

3. Em seu recurso voluntário, a empresa repisa os assuntos da impugnação.
4. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

5. O recurso voluntário é tempestivo, e dele tomo integral conhecimento, posto que preenchidos todos os requisitos para tanto.

II. DO MÉRITO

6. O processo trata de pedidos de ressarcimento de créditos de PIS e COFINS, apurados no regime não cumulativo por cooperativa mista de produtores de leite, optante pelo lucro real, a partir de agosto de 2004.

7. A Fiscalização, ao analisar PER/DCOMP e DACON, glosou parte dos créditos e recompôs a base de cálculo das contribuições, alegando: critérios inadequados de rateio entre receitas tributadas e não tributadas, impossibilidade de créditos vinculados a receitas com suspensão, isenção, não incidência ou alíquota zero, e vedação à consolidação de créditos de períodos anteriores em trimestres posteriores, deferindo apenas parcialmente o ressarcimento.

8. O ponto central da controvérsia é o tratamento tributário das operações entre a cooperativa e seus associados, que a contribuinte qualifica como atos cooperativos típicos, nos termos da Lei 5.764/1971, e os reflexos dessa qualificação na incidência de PIS/COFINS e na apuração de créditos. A Fiscalização restringe o alcance das exclusões de base de cálculo decorrentes de atos cooperativos e não admite que as receitas deles oriundas sejam classificadas como “não tributadas” para efeito de rateio, o que reduz o montante de créditos considerados ressarcíveis.

9. A cooperativa sustenta que receitas de atos cooperativos típicos não se submetem à incidência das contribuições e devem compor o campo de receitas não tributadas no cálculo proporcional de créditos, com preservação do critério de rateio utilizado nas DACON.

10. Defende, ainda, a integralidade das exclusões de base de cálculo previstas em lei para cooperativas, o ressarcimento dos créditos vinculados às operações incentivadas, o aproveitamento de créditos de períodos anteriores e a atualização dos valores pela taxa SELIC, afirmando que a autuação atinge diretamente operações que configuram atos cooperativos típicos.

11. Pois bem.

12. Dentro desse conjunto mais amplo de posições fiscais, há previamente questão de prejudicialidade externa, de índole constitucional, hoje objetivamente instalada e reconhecida pelos órgãos de cúpula do Poder Judiciário (STJ e STF), apta a comprometer a estabilidade, a coerência e a utilidade do julgamento administrativo caso se profira decisão de mérito, agora, sobre ponto que depende da exegese constitucional dos conceitos de ato cooperativo, receita da atividade cooperativa e cooperado.

13. Com efeito, a controvérsia atinente à incidência de PIS, Cofins e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo está submetida ao Supremo Tribunal Federal no RE

672.215, Tema 536 da repercussão geral, cuja repercussão geral foi expressamente reconhecida pelo STF.

14. Mais do que isso, o próprio Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do Recurso Extraordinário interposto nos EDcl no REsp 1.141.667/RS (Tema 363 – STJ), mesmo após o trânsito em julgado do tema favorável ao contribuinte, determinou o sobrestamento do repetitivo “agora até a publicação da decisão de mérito do Supremo Tribunal Federal acerca do Tema n. 536/STF”, em decisão com publicação no DJe de 10/04/2017.

15. Essa determinação, de caráter objetivo e vigente enquanto não houver decisão de mérito do STF no Tema 536, evidencia que o sistema de precedentes está, por desenho institucional, em estado de suspensão decisória quanto ao núcleo constitucional da matéria.

16. Registro, ainda, que o cenário atual demonstra que o Tema 536 permaneceu pendente por longo período e chegou, inclusive, a ter pedido de vista, conforme noticiado em 26/08/2025, reforçando a atualidade da pendência e a impropriedade de estabilizar, no âmbito administrativo, entendimento de mérito sobre a tese constitucional antes do pronunciamento definitivo do STF.

17. Nesse contexto, a fidelidade ao Regimento Interno do CARF não recomenda a antecipação, por esta Turma, de uma conclusão definitiva sobre a matéria constitucionalmente afetada, inclusive, pela existência, repita-se, com decisão de mérito favorável ao contribuinte (tema 363 do STJ).

18. Ao contrário, o RICARF, ao disciplinar a convivência entre repetitivos do STJ e repercussão geral no STF, explicita que, embora decisões transitadas em julgado no rito dos repetitivos devam ser reproduzidas, tal comando não se aplica quando houver recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e pendente de julgamento pelo STF sobre o mesmo tema.

19. É exatamente a moldura normativa do art. 99, parágrafo único, do Anexo do RICARF, que impede a reprodução automática, no CARF, de entendimento firmado em repetitivo do STJ quando a questão constitucional correlata ainda aguarda a palavra final do STF. Vejamos:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos. (destaque da relatora)

20. Portanto, a hipótese regimental do art. 99, configura-se de modo objetivo e verificável sobre o tema dos autos, por linha do tempo:

21. Em 22/06/2016, ocorrência do trânsito em julgado do Tema 363 do STJ, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, com orientação favorável ao contribuinte quanto à não incidência de PIS e Cofins sobre atos cooperativos típicos (art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/1971).

22. Reconhecimento de repercussão geral no STF: O STF reconhece repercussão geral no RE 672.215 (Tema 536), que devolve ao plano constitucional a definição sobre incidência de PIS, Cofins e CSLL sobre o produto do ato cooperado ou cooperativo, tornando a tese infraconstitucional do repetitivo do STJ dependente de estabilização constitucional superveniente.

23. Em 10/04/2017 (publicação no DJe), a partir de nova análise de admissibilidade do recurso extraordinário, por determinação vinculada ao STF, o STJ determina o sobrestamento, expressamente “até a publicação da decisão de mérito do STF” no Tema 536

24. Logo, como consequência regimental no CARF, verifica-se a coexistência, simultaneamente, do tema decidido em repetitivo no STJ (Tema 363, com trânsito em julgado em 22/06/2016, favorável ao contribuinte¹) e recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e pendente de julgamento no STF sobre o mesmo núcleo controvertido (Tema 536), o que enquadra exatamente a hipótese do art. 99, parágrafo único, do RICARF, afastando a aplicação automática do caput e justificando o sobrestamento por estrita obediência regimental, enquanto não fixado o parâmetro constitucional pelo STF.

25. Sublinhe-se ainda que, essa cautela decisória ganha densidade no ambiente contemporâneo de transição institucional do sistema tributário sobre o consumo. A

26. Emenda Constitucional nº 132/2023 reforçou, no texto constitucional, a exigência de “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”², inclusive em relação aos novos tributos sobre consumo (IBS e CBS), o que evidencia que o próprio constituinte derivado reconheceu a singularidade estrutural do ato cooperativo e a necessidade de disciplina compatível com sua natureza. Decidir, em caráter definitivo, no plano administrativo, uma tese estrutural sobre ato cooperativo típico, antes do STF fixar o alcance constitucional dos conceitos subjacentes, acentua o risco de dissonância sistêmica

¹ Aliás, essa informação, de tese firmada favorável ao contribuinte, com trânsito em julgado, consta do sítio eletrônico da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, na página “Temas de Recursos Repetitivos e Súmulas do STJ, favoráveis ao contribuinte”. Fonte: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/cidadania-tributaria/por-tipo-de-ato/temas-de-recursos-repetitivos-e-sumulas-stj-1/favoraveis-ao-contribuinte>>. Acesso em 31/01/2026.

² Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

~~e) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.~~

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

justamente quando o ordenamento redesenha os contornos da tributação do consumo e suas interações com regimes especiais.

27. Há, ainda, um vetor de prudência fiscal e econômica que não pode ser ignorado.

28. Isso porque, decisões administrativas imediatas, em ambiente de incerteza constitucional reconhecida e de impacto fiscal material, tendem a produzir externalidades negativas sejam elas risco ao erário³, por pagamentos/ressarcimentos e homologações de compensação potencialmente incongruentes com a tese final, seja risco ao contribuinte, por eventual reversão posterior, com reconstituição de exigibilidades, encargos e litígios em cadeia, e ainda, risco macroeconômico setorial, por instabilidade de custos tributários em cadeias cooperativas relevantes para crédito, saúde e agroindústria, com reflexos diretos aos preços de produtos e serviços.

29. A racionalidade jurídica e econômica do sobrestamento é simples: reduzir a probabilidade de decisões contraditórias, zelar pela segurança jurídica e pelo ambiente institucional em matéria de alto impacto e baixa reversibilidade.

30. Por essas razões, entendo que o julgamento deve ser sobrestado até o julgamento de mérito do Tema 536 pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 99, parágrafo único do RICARF.

31. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

³ O próprio Poder Executivo, no Anexo de Riscos Fiscais do PLDO 2024, registra o RE 672.215, com estimativa de impacto de 9,1 (em R\$ bilhões, conforme a tabela do anexo) associada ao risco “PIS/COFINS e CSLL sobre atos cooperativos”. Fonte: < https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento/orcamentos-anuais/2024/pldo/21_pldo2024___anexo_v___riscos_fiscais-1.pdf > . Acesso em 30/01/2026. Pag. 46.