



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10630.901917/2012-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-009.195 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2020  
**Recorrente** COOPERATIVA AGRO PECUÁRIA VALE DO RIO DOCE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

Os créditos do regime de apuração não cumulativa podem ser aproveitados para abatimento do valor a pagar das contribuições e, somente em algumas situações, para compensação ou como ressarcimento em dinheiro, como é o caso dos créditos vinculados às receitas de exportação e às vendas sujeitas à não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

São insumos, para efeitos do PIS e Cofins não-cumulativos, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos, a prova da existência do direito de crédito indicado no Pedido de Ressarcimento/Compensação incumbe à Contribuinte, de maneira que, não havendo a correta demonstração, deve a Fiscalização efetuar as glosas.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. DEVOLUÇÕES DE VENDAS.

Não geram créditos da contribuição a devolução de vendas de produtos tributados à alíquota “zero”.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO.

São passíveis de gerar crédito somente as aquisições, efetuadas junto a não associados, de bens para revenda ou de bens e serviços, utilizados como

insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do Processo Administrativo Fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte perante a primeira instância administrativa.

PER/DCOMP. HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÕES.  
INCOMPETÊNCIA DO CARF.

A homologação e operacionalização de compensação é atribuição da autoridade administrativa da unidade da RFB, sendo o CARF incompetente para realizá-las.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte o recurso voluntário e, na parte conhecida, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Breno do Carmo Moreira Vieira e Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente).

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão n.º 09-44.341 – 1ª Turma da DRJ/JFA**, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório N.º de Rastreamento 040919940, por intermédio do qual foi reconhecido parcialmente, no valor de **R\$ 1.230.091,59**, o crédito apresentado no Pedido de Ressarcimento objeto do PER/DCOMP n.º **19492.86550.130508.1.1.11-6088**, ao qual foram atreladas as Declarações de Compensação objeto dos seguintes PER/DCOMPs:

- a) Homologadas: 17027.29762.290708.1.3.11-7698 e  
02788.47447.091208.1.7.11-7001;
- b) Homologada parcialmente: 35519.92713.151208.1.7.11-4303; e
- c) Não homologadas: 23377.96541.191208.1.3.11-0080,  
16265.76144.090109.1.3.11-6205, 32494.94785.200109.1.3.11-0030 e  
11190.51416.150109.1.3.11-0219.

No referido Pedido de Ressarcimento, objeto do PER/DCOMP n.º **19492.86550.130508.1.1.11-6088**, o tipo de crédito é relativo ao tributo **Cofins Não-Cumulativa - Mercado Interno do 3º Trimestre de 2006**, no valor pleiteado de **R\$ 1.287.812,13**.

Por bem descrever os fatos, adoto, como parte de meu relatório, o relatório constante da decisão de primeira instância, que reproduzo a seguir:

### **Relatório**

Trata-se do Pedido de Ressarcimento – PER n.º 19492.86550.130508.1.1.11-6088, de crédito da Cofins Não Cumulativa - Mercado Interno (art. 17 da Lei n.º 11.033/2004), relativo ao 3º trimestre de 2006 (fls. 2 a 4), assim detalhado:

Discriminação	Julho	Agosto	Setembro	Total
Crédito da Cofins – Mercado Interno (art. 17 da Lei N.º 11.033/2004)	519.718,23	383.538,51	384.555,39	1.287.812,13
Parcela do Crédito Utilizada para Deduzir da Cofins	0,00	0,00	0,00	0,00
Parcela do Crédito Utilizada Mediante Entrega de Declarações de Compensação	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo de Créditos Passível de Ressarcimento	0,00	0,00	0,00	1.287.812,13

Utilizando o crédito acima foi transmitida a Declaração de Compensação – Dcomp n.º 35519.92713.151208.1.7.11-4303, fls. 5 a 8, objetivando a extinção de débito de CSRF, período de apuração 2ª Quin./Novembro/2008, código 5952, no valor de R\$232,50. Foram transmitidas outras declarações de compensação para aproveitamento do mesmo crédito, também tratadas no Despacho Decisório de fl. 63.

Da verificação da legitimidade do crédito sob exame resultou o Relatório Fiscal de fls. 64 a 90, no qual foram registrados os ajustes realizados e as irregularidades apuradas, consoante os tópicos a seguir sintetizados:

### **DOS CRÉDITOS BÁSICOS**

#### **BENS PARA REVENDA**

*Observa-se que estes créditos, calculados sobre compras de bem e produtos para vendas, não têm relação com as receitas vinculadas a produtos tributados à alíquota zero ou exportados, e, portanto, não são passíveis de ressarcimento.*

#### **BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**

*Apesar de a legislação (...) estar tratando de receitas submetidas aos regimes cumulativos e não cumulativos, é nosso entendimento que aqueles critérios, de apropriação direta ou rateio de custos, deverá ser aplicados ao caso presente, para separar entradas vinculadas a exportações, das vinculadas a receitas de alíquota 0% e das vinculadas a receitas tributadas regularmente a 1,65% e 7,6%.*

#### **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (considerado somente a Usina de beneficiamento)**

*Em que pese a correção dos valores..., a forma de apuração dos créditos de Pis e Cofins do contribuinte, quanto à segregação da aplicação dos insumos “não embalagens”, procedida conforme quadro acima, merece correção. Não entendemos correta a utilização do rateio em todos os itens de insumos “não embalagens”. Como visto, o rateio deveria ser aplicado aos custos comuns, não a*

*todos, indiscriminadamente. Existem insumos, como suco e polpas de frutas, que são, sabidamente, aplicados em produtos tributados, e não poderiam ser submetidos a rateio.*

#### **SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (considerado somente a Usina de beneficiamento)**

*..., tendo em vista, pelo todo dito, a não subsunção dos referidos serviços ao conceito de insumos, o cálculo dos créditos em análise, conforme a legislação, deverão tomar por base, neste item, os valores de acordo com o quadro abaixo:*

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Descrição da linhas/meses)	07/06	08/06	09/06
1- Valor total dos serviços considerados insumos pelo contribuinte	100.889,60	116.688,20	159.846,53
3 - Valores dos serviços glosados por desacordo com a legislação	77.439,74	103.725,29	71.059,70
4 - Valor dos serviços considerados insumos conforme a legislação	23.449,86	12.962,91	88.786,83

#### **DEVOLUÇÃO DE VENDAS SUJEITAS ÀS ALÍQUOTAS DE 1,65% E 7,6% DE PIS/PASEP E COFINS, RESPECTIVAMENTE**

*No que se refere aos valores de devoluções, para os quais não é permitido o creditamento de valores passíveis de ressarcimento, mas tão somente compensáveis, efetuamos a verificação das entradas por CFOP no Livro de Registro de Entradas (verificação individual de notas) e no Livro de Registro de Apuração do ICMS (verificação dos totais por CFOP) e as comparamos com os valores constantes do DACON e dos memoriais de apuração de créditos apresentados pelo contribuinte. No que se refere aos valores não foram verificados ajustes a serem procedidos. Foi ainda verificada a natureza dos itens que entraram como devoluções, haja vista que o contribuinte também efetua vendas de bens que são tributados à alíquota de 0%, e a devolução destes não podem, óbvio, gerar crédito. Neste ponto, também foi constatada a correção da apuração do contribuinte, uma vez que como devolução constam apenas vendas sujeitas às alíquotas de 1,65 % e 7,6%, de Pis e Cofins, respectivamente.*

*Não obstante ao acima constatado, outro ponto que deve ser observado é que como o contribuinte, como cooperativa de produção agropecuária, efetua diversas exclusões de seu faturamento, como já relatado neste Relatório Fiscal. Com isso, as vendas tributadas com alíquota superior a zero nem sempre são, de fato, tributadas.*

.....

*Dessa forma procedemos a glosa referente à parcela das devoluções utilizada pelo contribuinte que se mostrou superior ao percentual efetivamente tributado de suas receitas mensais. Cumpre observar que na apuração do percentual efetivamente tributado da receita do contribuinte, como exposto acima, foram consideradas as exclusões de custos agregados, com a utilização da relação “Base de Cálculo de Pis e Cofins/Receita Tributável”. Assim as devoluções passíveis de configurarem base de cálculo dos créditos de Pis e Cofins, ficaram conforme especificado no quadro abaixo:*

Apuração de créditos sobre devoluções						
Ano	Meses	DACON	VLR ARQUIVO DIGITAL	Valores confirmados	PERC. EFET. TRIBUTÁVEL RECEITAS USINA (%)	VALORES COM DIREITO A CRÉDITO
2006	Julho	50.999,55	50.999,55	50.999,55	45,08%	22.989,09
	Agosto	137.053,14	137.053,14	137.053,14	36,49%	50.012,61
	Setembro	69.589,58	69.589,58	69.589,58	30,38%	21.139,87

#### **OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO**

...os créditos apurados pelo contribuinte, calculados sobre aquisições vinculadas a produtos danificados, vão de encontro ao que determina a legislação, devendo, pois, serem indeferidos na sua integralidade.

#### DOS VALORES APURADOS

Meses	Créditos apurados							
	Apuração do contribuinte*				Apuração do DRF/Saort**			
	COFINS			Crédito total apurado	COFINS			Crédito total apurado
	Ressarcíveis/Comp.		Compensável		Ressarcíveis/Comp.		Compensável	
Al. 0%/Susp	Exportação			Al. 0%/Susp	Exportação			
07/06	527.948,81	8.230,58	421.128,52	957.307,91	514.738,13	8.391,44	441.497,83	964.627,40
08/06	383.538,51	0,00	300.882,57	684.421,08	342.992,06	0,00	291.000,14	633.992,20
09/06	391.483,25	0,00	235.286,56	626.769,81	372.361,40	0,00	235.651,39	608.012,79
<b>Total</b>	<b>1.302.970,57</b>	<b>8.230,58</b>	<b>957.297,65</b>	<b>2.268.498,80</b>	<b>1.230.091,59</b>	<b>8.391,44</b>	<b>968.149,36</b>	<b>2.206.632,39</b>

Após os ajustes e as glosas acima, assim restou concluído o relatório fiscal:

Diante de todo o acima exposto, **RECONHEÇO** ao contribuinte Cooperativa Agropecuária Vale do Rio Doce Ltda, CNPJ N.º 20.598.645/0001-85, o direito creditório no valor de **R\$ 1.230.091,59 (um milhão, duzentos e trinta mil, noventa e um reais e cinquenta e nove centavos)**, como **DEFERIMENTO PARCIAL** do crédito de **Cofins não cumulativo**, objeto do Pedido Eletrônico de Ressarcimento de n.º 19492.86550.130508.1.1.11-6088, apurado no 3º trimestre de 2006, vinculado a vendas de produtos submetidos à alíquota de 0% de Pis/Cofins.

Com base no Relatório Fiscal, foi exarado o Despacho Decisório de fl. 63, por meio do qual, foi deferido crédito no valor de R\$1.230.091,59, mas insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela foi assim decidido:

*HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP 35519.92713.151208.1.7.11-4303 NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 23377.96541.191208.1.3.11-0080 16265.76144.090109.1.3.11-6205 32494.94785.200109.1.3.11-0030 11190.51416.150109.1.3.11-0219. Não há valor a ser restituído/ressarcido para o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentado(s) no(s) PER/DCOMP 19492.86550.130508.1.1.11-6088.*

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório em 19/12/2012 e apresentou, em 18/01/2013, a manifestação de inconformidade de fls. 107 a 115, na qual, após as argumentações expendidas, assim requer:

1. Recebimento tempestivo da Presente Defesa;
2. Declaração de procedência, com a homologação total dos créditos ora em discussão;
3. Provas que serão produzidas. - Além das provas documentais que apresenta, requer a possibilidade da juntada de todas as informações necessárias a fiel comprovação do seu direito.

É o relatório.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a 1ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade de votos, julgou improcedente o recurso e ratificou o Despacho Decisório de fl. 63, nos termos do relatório e voto do relator, conforme Acórdão n.º 09-44.341, datado de 29/05/2013, cuja ementa transcrevo a seguir:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CRÉDITO NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.

Os créditos do regime de apuração não cumulativa podem ser aproveitados para abatimento do valor a pagar das contribuições e, somente em algumas situações, para compensação ou como ressarcimento em dinheiro, como é o caso dos créditos vinculados às receitas de exportação e às vendas sujeitas à não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero.

#### **BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.**

Somente gera direito ao crédito da contribuição não-cumulativa a aquisição de bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

#### **PRODUTOS DANIFICADOS. CRÉDITO. ESTORNO. OBRIGATORIEDADE.**

Deverá ser estornado o crédito da COFINS relativo a bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro ou, ainda, empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação.

#### **Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

#### **PROVA DOCUMENTAL. JUNTADA POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.**

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a manifestação de inconformidade, sob pena de preclusão.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário, estruturado nos seguintes tópicos:

- **BREVE HISTÓRICO**
- **LEITE ADQUIRIDO DE TERCEIROS E MELHOR APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO**
- **BENS PARA REVENDA**
- **BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS**
- **QUANTO AOS INSUMOS**
- **SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS**
- **DEVOLUÇÃO DE VENDAS SUJEITAS ÀS ALÍQUOTAS DE 1,65% (PIS/PASEP) E 7,6% (COFINS)**
- **DO REGIME DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES DO PIS/COFINS NO CASO DE NÃO-INCIDÊNCIA**
- **PEDIDO ALTERNATIVO AO PEDIDO DE RECONHECIMENTO DO ATO COOPERATIVO COMO CASO DE NÃO-INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS EM VIRTUDE DAS ISENÇÕES DECORRENTES DAS EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO**
- **DOS PEDIDOS E REQUERIMENTOS**

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes, Relator.

### **I ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido, exceto quanto ao Item **II.1** deste voto, pelas razões nele expostas.

## **II MÉRITO**

### **II.1 Leite adquirido de terceiros e melhor aproveitamento do crédito presumido**

A Recorrente inicia seu recurso aduzindo que o Auditor reajustou tais valores (relativos a leite adquirido) considerando que a cooperativa efetua operações com terceiros não-cooperados, portanto, plenamente passíveis de tributação normal e sem qualquer exclusão de base de cálculo, tal como ocorre em relação às operações com cooperados.

Não obstante tal fato, a Recorrente alega que o Auditor-Fiscal constatou em sua análise que ela não utiliza a integralidade de seus créditos. Entretanto, ao chegar a tal conclusão, a autoridade fiscal não descontou desse crédito os valores não homologados em sua análise, prejudicando sobremaneira o ressarcimento de créditos fiscais da Contribuinte.

Entende a Recorrente ser princípio assente que a extinção de dívida deve ser feita, senão como o avençado (no direito privado), ou como o prescrito por lei (na seara tributária), ao menos, sempre, de maneira menos gravosa para o devedor.

Dessa forma, afirma a Recorrente, configura-se evidente que a opção adotada no procedimento em análise é aquela que mais onera a Contribuinte, afinal impõe ônus sobre seus créditos restituíveis, esquecendo intacto o crédito presumido, já consentido e admitido pelo órgão fiscal.

Assim, a Recorrente requer que se compensem com o montante desses créditos presumidos os eventuais valores que subsistirem o presente procedimento fiscal e não com os valores decorrentes dos pedidos de ressarcimento.

Analiso.

Inicialmente, esta alegação/requisição não foi levantada em Manifestação de Inconformidade. E sobre ela, portanto, o órgão julgador de primeira instância não se manifestou. Dessa forma, apreciá-la primeiramente neste Colegiado caracterizaria supressão de instância, sem a possibilidade de contestação posterior no âmbito administrativo. Logo, trata-se de matéria preclusa, a teor do disposto nos arts. 16, III, e 17 do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Registre-se ainda, carecer competência a este Colegiado para analisar “pedido adicional de compensação” com créditos não abarcados em Pedido de Ressarcimento (crédito presumido), eis que a atuação do CARF, em processos de compensação/restituição/ressarcimento, limita-se ao reconhecimento do pleito creditório, em litígio, apresentado em PER/DCOMP. Dessa forma, a competência deste órgão julgador de segundo grau não abarca procedimentos atinentes à homologação de compensação.

Portanto, não se conhece do pedido adicional para compensação de débitos, contido nesta parte do Recurso Voluntário.

## **II.2 Bens para revenda**

Diz a Recorrente que, conforme o Relatório Fiscal, por não possuírem correlação com produtos tributados à alíquota zero ou exportados, os bens adquiridos para revenda não são passíveis de ressarcimento. Mas tal entendimento é extremamente equivocado e fere de morte o princípio da estrita legalidade tributária, pois impõe condição que não está prevista em lei para deferimento do crédito.

Argumenta que o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, bem como o mesmo artigo da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, de redação comum a ambas, simplesmente diz que a pessoa jurídica pode descontar créditos dos bens adquiridos para a revenda, tributados na forma do art. 2º das referidas leis, sendo construção *in pejus* para a Contribuinte apor simplesmente um predicativo que limite a possibilidade de créditos em tais hipóteses.

Alega que ao administrador público não é dado restringir onde a lei não impõe óbice algum, pois estará cerceando direito da Contribuinte ou diminuindo o âmbito de abrangência de norma cogente.

Acrescenta ser descabido, ainda, glosar os valores referentes aos estoques de insumos e de materiais de embalagens, sob a alegação de que estes não se destinam ao processo produtivo, quando se sabe que não é outro o seu fim senão serem incorporados ao produto final ou serem fornecidos aos cooperados, para desenvolvimento de suas atividades.

Aprecio.

De fato, os dispositivos citados pela Recorrente art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, especificamente em seu inciso I, possibilitam o desconto de créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda.

Até aqui, com razão a Recorrente.

No entanto, possibilitar o desconto de créditos não significa permitir o seu ressarcimento, senão nas hipóteses estipuladas em Lei, conforme a seguir (destaques acrescidos):

### **Lei nº 11.116, de 18/05/2005**

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.

### **Lei nº 11.033, de 21/12/2004**

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.

**Lei nº 10.833, de 29/12/2003**

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

§ 2º **A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.**

A Fiscalização não glosou os créditos apurados a partir dos bens adquiridos para revenda, mas simplesmente não considerou passíveis de ressarcimentos tais créditos, em razão de não terem relação com as receitas vinculadas a produtos tributados à alíquota zero ou exportados, conforme exige a norma acima transcrita.

Vejamos esta parte do Relatório Fiscal:

**BENS PARA REVENDA**

[...]

2.5.9 Relativamente a estas aquisições, efetuamos a verificação das totalizações mensais, por CFOP, no Livro de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS) e as comparamos com os valores constantes do memorial de apuração de créditos apresentado pelo contribuinte, concluindo que os valores das entradas escriturados no aludido Livro Fiscal comportam os valores sobre os quais o contribuinte apurou seus créditos.

2.5.10 Observa-se que estes créditos, calculados sobre compras de bem e produtos para vendas, não têm relação com as receitas vinculadas a produtos tributados à alíquota zero ou exportados, e, portanto, não são passíveis de ressarcimento.

Dessa forma, os créditos apurados em relação a bens adquiridos para revenda e não vinculados a receitas de produtos tributados à alíquota zero ou exportados permaneceram válidos para a Recorrente utilizá-los, conforme o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ou seja, para dedução da contribuição do mês ou nos meses subsequentes, mas não para serem objeto de ressarcimento.

Por fim, quanto à alegação de que houve glosa de créditos relativos a estoque de insumos e de materiais de embalagens, sob o argumento de que não se destinam ao processo produtivo, o Relatório Fiscal não aponta ter havido tal glosa.

Portanto, improcedente esta alegação.

**II.3 Bens utilizados como insumos**

A Recorrente inicia este tópico afirmando que o Auditor-Fiscal, em alguns períodos, encontrou valores mais positivos dos que por ela apurados. Logo, pleiteia que seja reajustada a base de cálculo considerada para deferimento de créditos fiscais sobre tal tópico, para deferimento para considerar, não os valores apurados pela Contribuinte, mas, sim, aqueles verificados pela autoridade fiscal.

Ao prosseguir, quanto aos créditos relativos a insumos, diz que o Auditor-Fiscal efetuou alterações quanto ao critério de rateio proporcional por ela realizado, que deve ser mantido, pois seu procedimento está totalmente em consonância com a legislação, reflete o exato índice de aproveitamento dos insumos em cada item, além de não haver quilométricas diferenças entre as atividades da cooperativa, que se caracteriza por uma uniformidade de procedimentos.

Também pugna a Contribuinte para que se mantenha o seu direito ao ressarcimento nos termos do art. 17 da lei nº 11.033, de 2004, c/c o art. 6 da Lei nº 11.116, de 2005, pois há permissivo legal pleno e as cooperativas possuem a possibilidade de excluir da base de cálculo da sua receita tudo o quanto diga respeito ao ato cooperativo, tornando a venda isenta.

Aprecio.

Primeiramente, não se observa em todo o Relatório Fiscal os citados “valores mais positivos” apurados pelo Auditor-Fiscal. Portanto, resta impraticável qualquer análise pertinente ao citado argumento.

Quanto aos demais argumentos - ajustes efetuados pela Fiscalização para segregar os insumos utilizados pela Contribuinte na fabricação de produtos tributados pelo PIS/Cofins daqueles utilizados na fabricação de produtos cujas vendas são efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, bem como o deferimento do pleito de ressarcimento, nos termos efetuado -, o assunto foi apreciado com propriedade pela DRJ, conforme os pertinentes trechos da decisão a seguir transcritos, cujas razões adoto para decidir esta parte da contenda:

[...]

Concernente aos valores de créditos relativos a insumos, a cooperativa alega inicialmente que o fiscal efetuou importantes alterações quanto ao critério de rateio proporcional, que a requerente pretende seja mantido na forma por ela efetuada, pois o percentual alcançado, no seu entender, reflete o exato índice de aproveitamento dos insumos em cada item, além de não haver quilométricas diferenças entre as atividades da cooperativa, que se caracteriza por uma uniformidade e linearidade de procedimentos.

Sobre o assunto esclarece o auditor fiscal, à fl. 78, que:

*Em que pese a correção dos valores..., a forma de apuração dos créditos de Pis e Cofins do contribuinte, quanto à segregação da aplicação dos insumos “não embalagens”, procedida..., merece correção. Não entendemos correta a utilização do rateio em todos os itens de insumos “não embalagens”. Como visto, o rateio deveria ser aplicado aos custos comuns, não a todos, indiscriminadamente. Existem insumos, como suco e polpas de frutas, que são, sabidamente, aplicados em produtos tributados, e não poderiam ser submetidos a rateio.*

Por seu turno, aduz a interessada que seu procedimento está em consonância com a legislação, pois todos os bens adquiridos são insumos agregados à produção e os insumos vinculados a operações com cooperados obtiveram, através do rateio proporcional, a efetivação da não cumulatividade, conforme prescrição do art. 3º, §8º,

inciso II, da Lei n.º 10.833, de 2003, no caso da Cofins, e do art. 3.º, §8.º, inciso II, da Lei n.º 10.637, de 2002, no caso do PIS/Pasep:

[...]

§ 7.º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8.º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7.º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

De acordo com a norma transcrita, o rateio proporcional é utilizado para os custos, despesas e encargos **comuns** a receitas cumulativas e não cumulativas, ou seja, como disse a manifestante, *quando o contribuinte está sujeito a dois regimes de tributação diferentes*.

Embora não se trate aqui de segregação de receitas cumulativas e não cumulativas, o princípio é semelhante. Portanto, os itens utilizados em produtos cujas vendas são tributadas (alíquota 7,6%) resultam créditos apenas dedutíveis, não passíveis de ressarcimento, os itens utilizados em produtos cujas vendas não são tributadas no mercado (alíquota zero e exportados), resultam créditos compensáveis e ressarcíveis, já os itens utilizados em ambos produtos, devem ser submetidos a rateio, de forma a resultarem créditos apenas dedutíveis ou compensáveis e ressarcíveis.

O auditor fiscal assim procedeu, conforme se extrai do RF:

*Para que fosse possível fazer a segregação dos créditos como acima descrito (créditos submetidos a rateio e créditos submetidos a apropriação direta), foi solicitado ao contribuinte, em procedimentos anteriores, que fizesse a vinculação dos itens adquiridos por seu estabelecimento industrial aos produtos industrializados. Em resposta foram apresentadas planilhas “Estruturas de produtos” onde estão especificados os itens de insumos/embalagens utilizados na industrialização dos produtos do contribuinte.*

*Assim, com base na informação prestada pelo contribuinte, classificamos os itens das entradas em 1 (Compras vinculadas a produtos Aliq. 0%), 2 (Compras vinculadas a produtos com alíquota 1,65% e 7,6%), 3 (Compras submetidas a rateio).*

*Para o 3.º trimestre de 2006 as entradas do contribuinte ficaram assim reclassificadas:*

3º Trimestre de 2006 - Apuração revisada pela SAORT/DRF/GVS (arquivos magnéticos)				
Descrição Custo Total	Julho	Agosto	Setembro	Total
Insumos vinculados a produtos Al. 0, NT, SUSP ou Ñ inc.	135.138,88	111.997,71	161.732,28	408.868,87
Insumos vinculados a produtos com alíquota 1,65% e 7,65	174.488,50	184.574,45	156.811,31	515.874,26
Insumos submetidos a rateio	2.220.472,24	1.064.193,17	602.122,10	3.886.787,51
Embalagens vinculados a produtos Al. 0, NT, SUSP ou Ñ inc.	3.416.902,93	2.112.340,71	2.837.533,82	8.366.777,46
Embalagens vinculados a produtos com alíquota 1,65% e 7,65	2.223.485,43	952.194,31	780.886,77	3.956.566,51
Embalagens submetidas ao rateio	274.374,07	121.509,99	173.274,61	569.158,67
Total dos insumos/embalagens	8.444.862,05	4.546.810,34	4.712.360,89	17.704.033,28

Conforme tabela acima, os insumos foram diretamente apropriados aos produtos, segregados pelo regime de tributação das receitas advindas de suas vendas. Os insumos comuns a diversos produtos, foram submetidos a rateio. Tudo de acordo

com a legislação que rege a matéria e com as informações obtidas da própria interessada. Portanto, impõe-se rejeitar a pretensão da requerente para que seja mantido o rateio proporcional indistintamente sobre todos os custos.

Acerca da possibilidade do ressarcimento solicitado, defende a manifestante que:

O art. 17 da Lei 11.033 de 2004 permitiu a manutenção do crédito no caso de vendas com isenção, não-incidência, suspensão e alíquota zero. O art. 16 da Lei 11.116 de 2005 permitiu a compensação **ou ressarcimento** em tais casos. As cooperativas possuem a possibilidade de excluir da base de cálculo da sua receita tudo o quanto diga respeito ao ato cooperativo, tornando a venda isenta. Sujeita ao regime não cumulativo do tributo, **autorizada como está pelos referidos artigos acima citados**, a contribuinte pode sim efetuar o pedido de ressarcimento em pecúnia, não ficando adstrita a compensação.

Registre-se de pronto que a discussão se ato cooperativo tornaria a venda isenta é irrelevante, tendo em vista que são passíveis de gerar crédito somente as aquisições, efetuadas junto a não associados, de bens para revenda ou de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, conforme determina o art. 23, inciso I e II da IN SRF nº 635, de 2006:

*Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:*

*I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:*

*[...]*

*II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;...*

Portanto, não obstante a relevância para a cooperativa, as aquisições de bens e insumos dos cooperados não geram crédito da não cumulatividade.

De fato, conforme dispõe o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, 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. Entretanto, a interpretação desse comando não pode estar desatrelada das demais normas, sendo, obviamente, necessário observar as vedações impostas pela legislação pertinente, posto que os créditos a que o dispositivo se refere são aqueles que existiriam caso a receita não fosse tributada com alíquota zero.

Dessa forma não faz sentido falar em manutenção de créditos cuja apuração a legislação vedou.

Portanto, por concordar com as razões acima, voto pela rejeição das alegações desta parte do Recurso Voluntário.

#### **II.4 Quanto aos insumos (bens e serviços)**

A Recorrente aduz que o conceito de insumo utilizado pela Fiscalização é extremamente restritivo e não condiz com o mais adequado, pois reduz em demasia seu âmbito de utilidade, considerando somente o que está diretamente ligado ao processo produtivo, deixando à margem o que é necessário para que o produto chegue ao mercado.

Diz que, no presente caso, foram desconsiderados, para efeitos de aproveitamento de crédito, **materiais de limpeza** utilizados para fins de assepsia e higienização dos tanques de transportes do leite (caminhões), silos e equipamentos industriais conforme nota de inspeção federal (SIF), que operam com ciclos determinados, sendo obrigatória a assepsia para evitar contaminação da matéria-prima e do produto acabado.

Pugna para que seja mantido o direito de aproveitamento sobre os créditos oriundos de **materiais para a higienização e limpeza**, visto que estes se constituem, sim, insumos necessários à efetivação dos objetivos sociais da cooperativa, máxime, à própria produção dos produtos tributados à alíquota zero.

No que diz respeito aos serviços utilizados como insumos, a Recorrente reitera suas considerações sobre insumos e, notadamente quanto à **manutenção de máquinas e veículos**, requer que, pelo menos se afira em relação a quais máquinas e sobre quais veículos está-se buscando a constituição do crédito, se eles estão diretamente ligados à atividade-fim ou não.

Analiso.

Na decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de repetitivo, restou consignado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte.

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

No âmbito deste Colegiado, aplica-se ao tema o disposto no §2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Art. 62. [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Partindo-se da ampliação conceitual acima e demais normas relacionadas à tomada de créditos do PIS/Cofins não-cumulativos, passo a analisar a contenda.

Quanto aos bens utilizados como insumos, o Relatório Fiscal deixa claro que não houve glosa, conforme trechos a seguir (destaques acrescidos):

**BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS** (considerado somente a Usina de beneficiamento)

2.5.13 No Dacon, o contribuinte informa que efetuou aquisições de bens utilizados como insumos, no 3º trimestre de 2006, no valor total de R\$ 17.870.874,81.

2.5.14 Verificados os arquivos apresentados, planilhas de cálculo e livro registro de apuração de ICMS, contata-se que os valores ali consignados apresentam pequenas divergências. Analisados os livros contábeis, verifica-se a regular escrituração das compras informadas, bem assim os débitos pelos respectivos pagamentos aos fornecedores.

2.5.15 Observada a natureza das entradas/aquisições constantes dos referidos arquivos magnéticos verifica-se que as mesmas se enquadram no conceito de insumo, e estão entre aquelas elencadas pelo contribuinte como insumos necessários à fabricação de seus produtos (relação de insumos e produtos apresentados quando da execução de análise similar, referente a outros períodos).

2.5.16 Em que pese o reconhecimento dos insumos acima, e, como dito anteriormente, face à peculiaridade da apuração do presente contribuinte, faz-se necessária uma segregação entre os insumos utilizados na fabricação de produtos tributados pelo Pis e pela Cofins e aqueles utilizados na fabricação de produtos cujas vendas são efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da contribuição para o Pis/Cofins.

[...]

2.5.18 Neste período em questão, reitera-se, realizando um batimento entre os valores utilizados pelo contribuinte, reproduzidos no quadro acima, aqueles consignados nos livros de entradas e apuração de ICMS, e os obtidos com base nos arquivos magnéticos, encontra-se valores totais bastantes similares, **concluindo-se pela correção dos valores totais utilizados pelo contribuinte.**

[...]

Como se vê não houve glosas de bens utilizados como insumos, mas apenas segregação, realizada por parte do Fisco, ente os insumos utilizados na fabricação de produtos tributados pelo PIS e pela Cofins e aqueles utilizados na fabricação de produtos cujas vendas são efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições.

Dessa forma, sem fundamento fático o argumento da Recorrente.

Em relação aos serviços utilizados como insumos, a Fiscalização, ao analisar o Livro Razão, o Plano de Contas e a Relação de Centro de Custo da Contribuinte, constatou que os serviços considerados no cálculo dos créditos solicitados (41361-demais e 41363-demais) são das mais variadas natureza: relativos à recepção da empresa, manutenção de veículos leves, manutenção de veículos pesados, manutenção de motocicletas, manutenção de vendas, serviços relacionados com vendas, serviços relacionados à produção, bem como uma gama de serviços administrativos.

Entendeu a Fiscalização que a legislação não dava amparo a tamanha variedade de serviços em condição de integrarem a base de cálculo dos créditos das contribuições, razão pela qual procedeu à glosa.

Concluiu o Fisco nesta parte:

2.5.28 Como se vê, os serviços com a manutenção de máquinas e veículos, bem como muitos dos citados acima, não tem aplicação direta no processo produtivo do contribuinte, não sendo possível afirmar que tais serviços sejam aplicados ou consumidos na fabricação do produto, de sorte que também não correspondem ao conceito de insumo, não podendo ser, a esse título, considerados para fins de creditamento na sistemática não-cumulativa da contribuição para o Pis e da Cofins. Efetuada a exclusão dos referidos valores, tendo em vista, pelo todo dito, a não subsunção de tais serviços ao conceito de insumos, o cálculo dos créditos em análise, conforme a legislação, deverão tomar por base, neste item, os valores de acordo com o quadro abaixo:

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Descrição da linhas/meses)	07/06	08/06	09/06
1- Valor total dos serviços considerados insumos pelo contribuinte	100.889,60	116.688,20	159.846,53
3 - Valores dos serviços glosados por desacordo com a legislação	77.439,74	103.725,29	71.059,70
4 - Valor dos serviços considerados insumos conforme a legislação	23.449,86	12.962,91	88.786,83

De acordo com a apuração fiscal, não foi possível associar os citados serviços ao processo produtivo da Recorrente, de sorte que, considerou a Fiscalização não correspondentes ao conceito de insumo.

Pela conceituação traçada no início deste voto, vimos que o conceito de insumo deve ser mais ampla que a adotada nas INs citadas pela Fiscalização (n.ºs 247, de 21/11/2002, e 404, de 12/03/2004). No entanto, essa ampliação não abarca quaisquer custos e despesas da Recorrente, devendo guardar consonância com o conceito firmado no STJ.

Por outro lado, vejo que não se preocupou a Recorrente em demonstrar que os serviços em causa seriam essenciais ao seu processo produtivo. Pelo contrário, limitou-se ela a socorrer-se de argumentação genérica, tanto em sede de Manifestação de Inconformidade quanto de Recurso Voluntário.

Neste ponto, destaque-se que, na apuração de PIS e Cofins não-cumulativos, a prova da liquidez e certeza do direito creditório indicado em Pedido de Ressarcimento incumbe à contribuinte. Portanto, não havendo tal demonstração, não há como reverter as glosas efetuadas pela fiscalização, visto que a Recorrente não logrou êxito em cumprir o ônus que lhe cabia, ou seja, não comprovou a essencialidade dos dispêndios.

Portanto, deve ser mantida a glosa fiscal.

## **II.5 Devolução de vendas sujeitas às alíquotas de 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins)**

Segundo a Recorrente:

Veja-se o presente trecho da fl. 29 do Relatório Fiscal:

*"(...) Com isso, as vendas tributadas com alíquota superior a zero nem sempre são, de fato, tributadas.*

*Verificando a apuração do contribuinte, no que concerne aos créditos referentes às devoluções de vendas, constatamos que o mesmo utiliza as devoluções como se sobre todas as vendas tributáveis ocorressem a incidência de PIS e COFINS. Ocorre que esse fato não condiz com a realidade do contribuinte, já que, como dito, grande parte do seu faturamento, embora considerado tributável, não é alcançado pelas contribuições em comento".*

Contraste-se a presente afirmação do fiscal com àquela feita à p. 19:

*Primeiramente, não há previsão legal para que se considere as operações das cooperativas imunes ou isentas às contribuições em comento (...)*

O contrassenso posto é evidente! Ora, como se explica, para a concessão/geração do crédito, o ato cooperativo com sua exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS possibilitadas pela legislação ordinária deve ser considerado para, em excluindo valores da receita/faturamento, no caso das devoluções de vendas, tornar menor a base de cálculo para apuração dos créditos. Agora, quando é para gerar aumento de tributação, o aumento da base de cálculo é conveniente e a interpretação dada é aquela da fl. 19, que cerceou o benefício do crédito da não-cumulatividade?!

Conclui ela que não podem prosperar os ajustes procedidos pela Fiscalização no presente tópico deste processo, eis que está, como já se demonstrou, amparado em interpretação

equivocada da legislação, devendo persistir as informações prestadas pela Contribuinte da maneira como o fez, visto que em plena consonância com toda a matéria sobre o tema.

Aprecio.

Vejamos como a Fiscalização procedeu para apuração desta parte dos créditos da Recorrente (destaques acrescidos):

**DEVOLUÇÃO DE VENDAS SUJEITAS ÀS ALÍQUOTAS DE 1,65% E 7,6% DE PIS/PASEP E COFINS, RESPECTIVAMENTE .**

[...]

2.5.40 No que se refere aos valores de devoluções, para os quais não é permitido o creditamento de valores passíveis de ressarcimento, mas tão somente compensáveis, efetuamos a verificação das entradas por CFOP no Livro de Registro de Entradas (verificação individual de notas) e no Livro de Registro de Apuração do ICMS (verificação dos totais por CFOP) e as comparamos com os valores constantes do DACON e dos memoriais de apuração de créditos apresentados pelo contribuinte. No que se refere aos valores não foram verificados ajustes a serem procedidos. Foi ainda verificada a natureza dos itens que entraram como devoluções, haja vista que o contribuinte também efetua vendas de bens que são tributados à alíquota de 0%, e a devolução destes não podem, por óbvio, gerar crédito. Neste ponto, também foi constatada a correção da apuração do contribuinte, uma vez que como devolução constam apenas vendas sujeitas às alíquotas de 1,65 % e 7,6%, de Pis e Cofins, respectivamente.

2.5.41 Não obstante ao acima constatado, outro ponto que deve ser observado é que como o contribuinte, como cooperativa de produção agropecuária, efetua diversas exclusões de seu faturamento, como já relatado neste Relatório Fiscal. Com isso, **as vendas tributadas com alíquota superior a zero nem sempre são, de fato, tributadas.**

2.5.42 Verificando a apuração do contribuinte, no que concerne aos créditos referentes às devoluções de vendas, constatamos que o **mesmo utiliza as devoluções como se sobre todas as vendas tributáveis ocorressem a incidência de Pis e Cofins.** Ocorre que esse fato não condiz com a realidade do contribuinte, já que, como dito, **grande parte do seu faturamento, embora considerado tributável, não é alcançada pelas contribuições em comento.**

2.5.43 Como a receita tributada para o presente contribuinte é o seu **faturamento deduzido** das receitas não tributáveis, dos repasses aos associados, bem como deduzido dos custos agregados, **não existe amparo** na legislação para que o mesmo utilize o total de suas **devoluções, deduzido apenas das vendas com alíquota zero, como base de cálculo dos créditos de Pis e Cofins.** Entendemos que para se encontrar o valor das devoluções a que o contribuinte poderia utilizar como base de cálculo do crédito das citadas contribuições, o correto seria a utilização, sobre o total das devoluções passível de tributação, do mesmo percentual de seu faturamento efetivamente tributado, que, como se verifica no quadro abaixo, para o período em questão 3º trimestre de 2006, está situado, conforme o mês, entre 30,38% a 45,08%. Entendimento contrário seria aceitar que das devoluções pudessem surgir créditos superiores aos débitos gerados nas vendas dos mesmos produtos. **Hipoteticamente, imaginemos uma venda deste contribuinte, venda de produtos sujeitos a alíquotas de Pis e Cofins de 1,65% e 7,6%, de R\$ 10.000,00, onde o contribuinte tenha apurado débitos de Pis e Cofins de R\$ 370,00, referente a alíquota de 9,25% [alíquota de Pis (1,65) + alíquota de Cofins (7,6%)] sobre 40% da vendas, percentual condizente com a apuração do 3º trimestre de 2006. Caso houvesse**

**devolução de toda aquela venda, o contribuinte estaria se creditando de R\$ 925,00 {alíquota de 9,25% [alíquota de Pis (1,65) + alíquota de Cofins (7,6%)] incidente sobre 100% da devolução, percentual utilizado pelo contribuinte}. Ou seja, um crédito na devolução de vendas correspondente a 250,00% do débito gerado na saída.**

2.5.44 Dessa forma procedemos a glosa referente à parcela das devoluções utilizada pelo contribuinte que se mostrou superior ao percentual efetivamente tributado de suas receitas mensais. Cumpre observar que na apuração do percentual efetivamente tributado da receita do contribuinte, como exposto acima, foram consideradas as exclusões de custos agregados, com a utilização da relação “Base de Cálculo de Pis e Cofins/Receita Tributável”. Assim as devoluções passíveis de configurarem base de cálculo dos créditos de Pis e Cofins, ficaram conforme especificado no quando abaixo:

Apuração de créditos sobre devoluções						
Ano	Meses	DACON	VLR ARQUIVO DIGITAL	Valores confirmados	PERC. EFET. TRIBUTÁVEL RECEITAS USINA (%)	VALORES COM DIREITO A CRÉDITO
2006	Julho	50.999,55	50.999,55	50.999,55	45,08%	22.989,09
	Agosto	137.053,14	137.053,14	137.053,14	36,49%	50.012,61
	Setembro	69.589,58	69.589,58	69.589,58	30,38%	21.139,87

De acordo com a Fiscalização, não houve divergências quanto às operações de devolução, mas sim quanto ao crédito tomado nessas operações, visto que a Recorrente se apropriou de valores de crédito superiores àqueles vinculados à saída/venda dos produtos, conforme bem esclarecido no exemplo do Fisco.

Isso ocorreu em razão da peculiaridade da atividade da Recorrente, na qual, nas operações de vendas, é possível deduzir de seu **faturamento** as receitas não tributáveis, os repasses aos associados, bem como dos custos agregados. Portanto, não há respaldo legal para, nas devoluções de vendas, o cálculo do crédito recair sobre essas devoluções deduzindo-se apenas as operações com alíquota zero, conforme fez a Recorrente.

Vale lembrar que a reapuração acima, em nada afetou o crédito sujeito a ressarcimento do PER/DCOMP sob análise, visto que, para este crédito, não houve glosa fiscal em razão das devoluções de vendas, uma vez que, para as vendas de bens que são tributados à alíquota de 0%, a devolução destes não podem, por óbvio, gerar crédito.

Logo, não há impropriedade do procedimento fiscal quanto à reapuração dos créditos das contribuições (dedutíveis) sobre as devoluções.

## **II.6 Regime de aproveitamento de crédito das contribuições do PIS/Cofins no caso de não incidência**

Diz a Recorrente que possui créditos fiscais e pretende o ressarcimento. Tais créditos são oriundos de operações, dentro do ciclo produtivo, onde ela se dirige ao mercado para adquirir insumos para disponibilizar para os cooperados e utilizar com a produção deles mesmos; efetua gastos com energia elétrica a fim de beneficiar e industrializar a produção, para depois disso coloca-la no mercado em condições de competitividade; fretes para deslocar a produção dos cooperados até a sua sede ou, mesmo, levar os insumos e demais matérias necessários para os sócios produzirem etc.

Afirma que o ato cooperativo não configura hipótese de incidência tributária para o PIS/Cofins, conforme entendimento do STJ (REsp nº 749.345-RS), que reconheceu a isenção da Cofins às cooperativas, sem fazer distinção acerca de sua natureza jurídica, encontrando-se a matéria afetada naquela Corte, para que, através do procedimento dos recursos repetitivos, aguarde-se o julgamento uniformizador.

Cita doutrina acerca da não incidência do PIS e Cofins sobre atos cooperativos.

Analiso.

Não vejo pertinência das supracitadas alegações na análise do presente caso.

Como bem pontuado pela DRJ, a discussão sobre ato cooperativo é irrelevante, pois somente são passíveis de geração de créditos da contribuição as aquisições efetuadas junto a não associados, conforme art. 23, I e II, da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24/03/2006.

Ademais, o presente processo não envolve Auto de Infração em que teria havido tributação sobre os citados atos cooperativos, mas, sim, Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins Não-Cumulativa decorrentes de aquisições no mercado interno vinculados a receitas não tributadas no mercado interno.

Não houve, assim, influência no trabalho fiscal de débitos porventura existentes sobre os aludidos atos cooperativos.

Inclusive, a própria Fiscalização deixou claro no Relatório Fiscal, que os valores declarados pela Recorrente no Dacon a título de base de cálculo das contribuições estão corretos, conforme a seguir (destaques acrescidos):

## 2.2 - DOS DÉBITOS

[...]

2.2.6 Diante do exposto, efetuadas as verificações relatadas acima, e embora se constate algumas divergências entre as receitas lançadas nos Livros Razão e aquelas consideradas nos Dacons e planilhas apresentadas, no contexto, estas divergências não são relevantes, haja vista a existência de saldos de créditos presumidos a serem compensados com eventuais aumentos de débitos de Pis/Cofins, o que nos leva a concluir que os valores que compõem **a base de cálculo das contribuições para o Pis e da Cofins declarados no DACON estão corretos**, conforme os dados disponíveis.

Igualmente, não foram encontradas pela Fiscalização incorreções atinentes às exclusões específicas e aos créditos presumidos de sua atividade, consoante trechos a seguir (destaques acrescidos):

## 2.3 - DAS EXCLUSÕES ESPECÍFICAS

[...]

2.3.4 O presente contribuinte segrega suas exclusões em dois itens, “Repasses a cooperados” e “Custos agregados”. Os valores excluídos a título de repasses aos cooperados são os valores pagos aos cooperados pelo recebimento do leite in natura (o cálculo do repasse é efetuado pelo total do valor do leite recebido/adquirido de cooperados, subtraído do valor correspondente ao leite utilizado em produtos vendidos de alíquotas zero ou suspensão, uma vez que estes já são excluídos do faturamento do Pis e da Cofins). Já os custos agregados, escriturado principalmente na conta nº 00039201.00001 (Dispêndios dos produtos vendidos) se referem aos custos das vendas, aos quais são adicionados os dispêndios na comercialização e subtraídos dos referidos custos do leite. Estes custos são excluídos na proporção do leite

recebido/adquirido de cooperado, **não sendo verificadas incorreções neste procedimento.**

#### **2.4 - DOS CRÉDITOS PRESUMIDOS**

[...]

2.4.2 No caso presente o contribuinte apura os seus créditos presumidos sobre 60% do total do leite que utiliza.

2.4.3 No tocante à correção da apuração dos créditos presumidos, a verificação consistiu em confrontar os valores informados nas memórias de cálculo, os créditos constantes nos respectivos DACONs, os valores encontrados com base nos arquivos magnéticos apresentados e as respectivas notas fiscais lançadas nos livros de entradas, **não sendo constatadas incorreções neste procedimento.**

[...]

Logo, não há razões que justifiquem as alegações da Recorrente nesta parte de seu Recurso Voluntário, pois o Fisco considerou em seus trabalhos justamente aquilo que a Recorrente ofertou como informações para apuração a base de cálculo dos débitos das contribuições.

#### **II.7 Pedido alternativo ao pedido de reconhecimento do ato cooperativo como caso de não-incidência tributária: manutenção dos créditos em virtude das isenções decorrentes das exclusões da base de cálculo**

Aduz a Recorrente que, em virtude do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, e do art. 17 da Lei nº 10.684, de 30/05/2003, detém a possibilidade de efetuar diversas exclusões da base de cálculo das contribuições, caracterizadas por receitas vinculadas aos atos cooperativos, as quais são verdadeiros casos de não-incidência, passíveis de ressarcimento.

Traz julgado do STF (RE 174478, envolvendo o ICMS), a fim de corroborar sua tese de que as referidas exclusões da base de cálculo das contribuições propiciam valores creditórios para que a cooperativa venha a compensar.

Portanto, pleiteia a Recorrente direito aos créditos decorrentes das exclusões da base de cálculo autorizadas pelo art. 15 da citada MP.

Aprecio.

Faço remissão às razões constantes do tópico antecedente para apreciar esta parte do Recurso Voluntário, uma vez que a Recorrente busca aqui, novamente, obtenção de direito creditório decorrente dos mencionados atos cooperativos.

Ademais, destaco que a Fiscalização levou em conta nos seus trabalhos toda a legislação citada pela Recorrente, nos termos em que, inclusive foi pleiteado por ela em Dacon, conforme trechos do Relatório Fiscal a seguir (destaques acrescidos):

#### **2.3 - DAS EXCLUSÕES ESPECÍFICAS**

2.3.1 Em que pese o disposto na legislação colacionada acima, no caso presente, por se tratar de cooperativa, faz-se necessário observar disposição específica que trata da apuração das contribuições para o Pis e Cofins desta espécie de contribuinte, em específico, o artigo 15 da Medida provisória Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, *in verbis*:

**Art. 15.** As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

2.3.2 As exclusões acima citadas foram regulamentadas, e acrescidas, pela IN/SRF nº 247/2002 (com alterações), que dispõe:

**Art. 33.** As sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor:

I – repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por eles entregue à cooperativa, observado o disposto no § 1º;

II – das receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III – das receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV – das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V – das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos; e

VI – das sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei no 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

§ 1º Para fins do disposto no inciso I do **caput**:

I – na comercialização de produtos agropecuários realizada a prazo, a cooperativa poderá excluir da receita bruta mensal o valor correspondente ao repasse a ser efetuado ao associado;

e

II – os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

[...];

§ 5º A sociedade cooperativa que fizer uso de qualquer das exclusões previstas neste artigo contribuirá, cumulativamente, para o PIS/Pasep sobre a folha de salários.

[...];

§ 7º As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo, os valores: (Incluído pela IN SRF 358 , de 09/09/2003 )

I - de que tratam os incisos I a VI do caput; (Incluído pela IN SRF 358 , de 09/09/2003)

II - dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando de sua comercialização. (Incluído pela IN SRF 358 , de 09/09/2003)

[...];

§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento

e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado. (Incluído pela IN SRF 358 , de 09/09/2003)

[...];

§ 11. A exclusão permitida às demais sociedades cooperativas limita-se aos valores destinados à formação dos fundos previstos no inciso VI do caput. (Incluído pela IN SRF 358 , de 09/09/2003)

§ 12. O disposto nos §§ 7º, 8º e 11 aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999. (Incluído pela IN SRF 358 , de 09/09/2003)

2.3.3 Como visto, o contribuinte, como cooperativa de produção agropecuária, para apurar a base de cálculo do Pis e Cofins, devidos sobre o faturamento do estabelecimento produtivo, pode efetuar importantes exclusões, sobretudo a título de custos agregados.

2.3.4 O presente contribuinte segrega suas exclusões em dois itens, “Repasses a cooperados” e “Custos agregados”. Os valores excluídos a título de repasses aos cooperados são os valores pagos aos cooperados pelo recebimento do leite in natura (o cálculo do repasse é efetuado pelo total do valor do leite recebido/adquirido de cooperados, subtraído do valor correspondente ao leite utilizado em produtos vendidos de alíquotas zero ou suspensão, uma vez que estes já são excluídos do faturamento do Pis e da Cofins). Já os custos agregados, escriturado principalmente na conta nº 00039201.00001 (Dispêndios dos produtos vendidos) se referem aos custos das vendas, aos quais são adicionados os dispêndios na comercialização e subtraídos dos referidos custos do leite. Estes custos são excluídos na proporção do leite recebido/adquirido de cooperado, **não sendo verificadas incorreções neste procedimento.**

Logo, infundada esta parte do Recurso Voluntário.

### III CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conheço em parte do Recurso Voluntário, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes