



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.720973/2016-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.890 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2022
Recorrente COOPERATIVA AGROPECUARIA DO SUDOESTE MINEIRO LIMITADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

COOPERATIVA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES NÃO PERMITIDAS.

A base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelas sociedades cooperativas é a totalidade das receitas auferidas, consideradas as exclusões previstas em lei. As cooperativas sujeitam-se à incidência do PIS e da Cofins. Nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, não estão entre as exclusões de base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas as receitas de vendas à terceiros.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

A cooperativa de produção agropecuária não pode ser aproveitado o crédito presumido calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às receitas de vendas efetuadas com a suspensão da incidência de PIS e de Cofins para as pessoas jurídicas que produzam bens destinados à alimentação humana e animal especificados no caput do dispositivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. FRETES DESCONTADOS DO FORNECEDOR.

Correta a glosa de créditos presumidos calculados sobre o frete cujo encargo tenha recaído sobre os fornecedores pessoas físicas.

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

COOPERATIVA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES NÃO PERMITIDAS.

A base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelas sociedades cooperativas é a totalidade das receitas auferidas, consideradas as exclusões previstas em lei. As cooperativas sujeitam-se à incidência do PIS e da Cofins. Nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, não estão entre as exclusões de base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas as receitas de vendas à terceiros.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.

A cooperativa de produção agropecuária não pode aproveitar o crédito presumido calculado com base no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação às receitas de vendas efetuadas com a suspensão da incidência de PIS e de

Cofins para as pessoas jurídicas que produzam bens destinados à alimentação humana e animal especificados no caput do dispositivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. FRETES DESCONTADOS DO FORNECEDOR.

Correta a glosa de créditos presumidos calculados sobre o frete cujo encargo tenha recaído sobre os fornecedores pessoas físicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Lara Moura Franco Eduardo e os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Márcio Robson Costa e Marcelo Costa Marques d' Oliveira acompanharam a relatora pelas conclusões. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, contendo o entendimento majoritário que ensejou a votação pelas conclusões. Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), o conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho não votou, por se tratar de recurso já julgado pela conselheira Mara Cristina Sifuentes na reunião do mês de novembro de 2021. Conforme publicado em pauta, designado como redator ad hoc o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Redator *Ad-Hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Marcio Robson Costa, Marcelo Costa Marques d'Oliveira (suplente convocado), Hélcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

O presente processo encontrava-se sob a relatoria da ex-conselheira Mara Cristina Sifuentes, que não mais integra o colegiado, razão pela qual se designou o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima para atuar como redator *ad hoc*, sendo reproduzidos, na sequência, o relatório e o voto que haviam sido elaborados pela ex-conselheira.

Por bem descrever os fatos reproduzo o relatório que consta na decisão da DRJ:

Trata-se dos autos de infração de PIS e de Cofins, sem exigência de crédito tributário, lavrados com o fim de formalizar irregularidades apuradas em procedimento de análise de Pedidos de Ressarcimento de créditos apresentados pela contribuinte em relação a

períodos de apuração compreendidos entre o 1º trimestre de 2009 e o 4º trimestre de 2011.

As irregularidades relacionam-se à exclusão indevida da base de cálculo das receitas de vendas não compreendidas na autorização prescrita no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; à indevida aplicação da suspensão da incidência das contribuições prevista no art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, sem o cumprimento das condições estabelecidas pela IN RFB nº 1.157, de 2011; glosa de créditos constituídos indevidamente sobre devolução de vendas e glosa de créditos presumidos indevidamente constituídos sobre aquisição de leite *in natura*.

Os resultados do procedimento fiscal aberto para a aferição da legitimidade dos pedidos de ressarcimento de PIS e de Cofins referentes a períodos de apuração compreendidos do 1º trimestre de 2009 ao 4º trimestre de 2011 foram relatados no Termo de Verificação Fiscal que acompanha o auto de infração.

Segundo a autoridade responsável, os seguintes estabelecimentos da cooperativa realizaram operações de entrada e saída com interesse para a tributação do PIS e da Cofins:

...

Segundo o Termo, o direito creditório solicitado nos pedidos de ressarcimento teria como origem créditos básicos e créditos presumidos.

Os primeiros estariam vinculados à aquisição, no mercado interno, de insumos para a fabricação de laticínios e de rações animais; à compra de mercadorias para revenda no supermercado, nas lojas agroveterinárias e nos postos de combustíveis, além de créditos básicos calculados sobre despesas de alugueis, armazenagem e frete nas operações de venda e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

Os créditos presumidos, por sua vez, referem-se à aquisição, de pessoas físicas, de leite *in natura* resfriado destinado, a maior parte, para a revenda a granel e pequena parte para industrialização de laticínios; e também à compra de milho debulhado para fabricação de rações, sendo uma pequena fração do milho adquirido direcionada a revenda, com incidência de PIS e de Cofins.

O relato segue com os detalhes dos trabalhos de auditoria.

Com base nos livros, documentos, memórias de cálculo, arquivos digitais e esclarecimentos apresentados pela contribuinte, a autoridade analisou a composição dos débitos e dos créditos de PIS e de Cofins apurados no regime da não cumulatividade. Essa análise segue abaixo resumida, por tópico.

...

Notificada do despacho decisório e das compensações de ofício em 05/07/2011, em 02/08/2016 a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade pontuando em síntese o que segue:

- exclusões permitidas às cooperativas na determinação da Base de Cálculo do PIS e da Cofins ...

- ilegalidade das glosas – vendas com suspensão das contribuições, caroço de algodão e farelo de soja – vendas a pessoas físicas; vendas de preparações para alimentação de frangos e suínos...

- direito ao crédito presumido – atividades agroindustriais ...

- exclusão indevida do frete descontado dos produtores rurais ...

A manifestação foi julgada pela DRJ Ribeirão Preto, acórdão n.º 14-104.713 de 10 de fevereiro de 2020, improcedente.

A empresa apresentou recurso voluntário onde alega em síntese:

- exclusões permitidas às cooperativas na determinação da Base de Cálculo do PIS e da Cofins

- vendas com suspensão das contribuições - caroço de algodão e farelo de soja – vendas a pessoas físicas; vendas de preparações para alimentação de frangos e suínos

- cálculo dos percentuais de receita tributada e não tributada

- direito ao crédito presumido – atividades agroindustriais

- exclusão indevida do frete descontado dos produtores rurais

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Redator *Ad Hoc*.

O presente processo encontrava-se sob a relatoria da ex-conselheira Mara Cristina Sifuentes, que não mais integra o colegiado, razão pela qual se designou o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima para atuar como redator *ad hoc*, sendo reproduzidos, na sequência, o relatório e o voto que haviam sido elaborados pela ex-conselheira.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Do ônus da prova.

A recorrente argumenta que a autoridade fiscalizadora em momento algum provou em sentido contrário ao que constava nas DAFON e na EFD Contribuições transmitidas, logo, permanece a presunção de verdadeiros dos registros contábeis, declarações e demais documentos elaborados pela Recorrente.

A Recorrente efetuou a apuração das contribuições de acordo com as determinações da legislação específica, e os critérios apresentados pela fiscalização foram subjetivos, distanciados da realidade fática.

No entanto, não houve a apontada desconsideração da documentação fiscal pela autoridade administrativa nas glosas contestadas. De fato, a auditoria não contestou a existência ou os valores das vendas efetuadas pelo posto de combustíveis e do farelo de soja, caroço de algodão e rações comercializadas.

As irregularidades verificadas que resultaram na glosa das exclusões de base de cálculo e da aplicação da suspensão não se relacionam à recusa do assentado nos registros

contábeis e fiscais mantidos pela interessada, mas à consequência fiscal que a eles deu a contribuinte.

Assim, a fiscalização entendeu que as operações em foco, como registradas pela contribuinte não poderiam receber o tratamento de exclusão de base de cálculo para as vendas do posto de combustíveis e de suspensão das contribuições no caso das vendas de farelo de soja, farelo e caroço de algodão e rações.

Desse modo, não há como entender que a fiscalização tenha ignorado, sem comprovação os assentamentos da contribuinte. O caso é da correta aplicação da legislação tributária aos fatos neles espelhados. Essa aplicação está bem descrita e fundamentada no Termo de Verificação Fiscal, de forma que não se verifica o alegado desrespeito ao princípio do encargo probatório.

Cabe acentuar, ainda sobre o ônus da prova, a atribuição do encargo de provar o direito àquele que o alega está positivado no art. 373 do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 2015 :

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Das exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas.

A autoridade fiscalizadora alega que a Recorrente excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições o valor das vendas de produtos tributados para associados, quando essas vendas foram realizadas nas filiais com atividade de POSTO DE COMBUSTÍVEIS. Segundo seu entendimento, não podem ser objeto de exclusão da base de cálculo as mercadorias que não se vinculam diretamente a atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa. Como fundamento à glosa, a autoridade mencionou o disposto no §1º do art. 5 da MP nº 2.158-35, de 2001.

A recorrente é sociedade cooperativa agropecuária, e também possui as filiais de fábrica de laticínios, postos de combustível, lojas agro veterinária, fábrica de rações, supermercado, plataformas rodoviária, e depósito de mercadorias.

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.

Note-se 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.

Com base em doutrina e jurisprudência que colaciona, a Recorrente defende que as operações com os cooperados não configuram hipótese de incidência das contribuições para o PIS e COFINS e devem ser consideradas como operação não tributada no cálculo da proporção para o rateio de que trata o inciso II do § 8 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Importante trazer à baila a exposição efetuada pelo acórdão a quo:

Como relatado, ao analisar a composição da base de cálculo do PIS e da Cofins, a fiscalização verificou que a cooperativa excluiu todas as receitas de vendas de mercadorias tributadas efetuadas a seus associados. A auditoria, porém, não concordou com a exclusão das receitas de vendas dos estabelecimentos que funcionam como postos de combustíveis e supermercado. Como fundamento à glosa, a autoridade mencionou o disposto no §1º do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, dispositivo com a seguinte redação:

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.

§1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do **caput**:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Contrapondo-se à glosa, a cooperativa, em resumo, desenvolve argumentação no intuito de demonstrar a diferença que haveria no tratamento tributário entre os chamados atos cooperados e não cooperados. Defende que as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa não representariam negócio mercantil, não havendo que se falar em receita bruta da comercialização da produção do associado quando os produtos são entregues à cooperativa. Por não se caracterizar ato de comércio nessas operações, não se teria faturamento e conseqüentemente base impositiva para a incidência de PIS e de Cofins.

Em primeiro lugar, é importante lembrar que a caracterização do que é ou não ato cooperado passou a ter menos relevância no que diz respeito à tributação do PIS e da Cofins.

Uma inspeção na evolução da incidência do PIS e da Cofins em relação às sociedades cooperativas aponta os motivos da afirmação acima.

TRIBUTAÇÃO DAS COOPERATIVAS – EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO (PIS E COFINS)

Até 31 de janeiro de 1999, a base de cálculo da Cofins estava definida no art. 2º da Lei Complementar (LC) n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, e a isenção dos atos cooperativos se encontrava prevista em seu art. 6º:

Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Parágrafo único – Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

[...]

Art. 6º - São **isentas** da contribuição:

I – as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto **aos atos cooperativos próprios de suas finalidades**; (realces acrescidos)

[...] (destacou-se)

A partir de 1º de fevereiro de 1999, a base de cálculo da Cofins e do PIS passou a ser regida pela Lei n.º 9.718, de 1998 (conversão da Medida Provisória n.º 1.724, de 29 de outubro de 1998), na forma do disposto nos arts. 2º e 3º, em suas redações originais:

Art. 2º - As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde a receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º - Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º - Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II – as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de

investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

IV – a receita decorrente da venda de bens do Ativo Permanente.

§ 3º - Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 4º - Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra na moeda estrangeira.

§ 5º - Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º, do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

A isenção prevista no art. 6º, I, da LC no 70, de 1991, foi revogada pelo art. 23, inc. II, “a” da MP nº 1.878-6, de 29 de junho de 1999, *verbis*:

Art. 23. Ficam revogados:

I - (...)

II - a partir de 30 de junho de 1999:

a) os incisos I e III do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991;

(...)

Paralelamente, com a publicação da MP no 1.858-7, de 29 de julho de 1999, art. 15, a base de cálculo da Cofins passou a abranger todas as receitas das sociedades cooperativas, com algumas exclusões, *litteris*:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66, da Lei nº 9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:

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.

§ 1º - Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º - As operações referidas no parágrafo anterior serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas.

Essas exclusões foram ampliadas por meio da Medida Provisória nº 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, que introduziu os incisos III a V e alterou a redação dos parágrafos:

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.

§ 1º - Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º - Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do Caput:

I – a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do associado, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Posteriormente, tais dispositivos da MP no 1.858-9, de 1999, foram consolidados no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Com base na análise evolutiva dos dispositivos legais, conclui-se que a isenção da Cofins para as cooperativas vigorou até outubro de 1999 e, a partir de novembro desse ano, a base de cálculo da Cofins das cooperativas passou a ser a mesma aplicável às demais sociedades, com as exclusões específicas.

Faça-se agora, essa mesma análise da evolução da legislação no tocante à contribuição ao PIS.

Até 31/01/1999, a base de cálculo da contribuição ao PIS, inclusive das cooperativas, era determinada pelo art. 2º da MP no 1.212, de 1995, posteriormente convalidada na Lei 9.715, de 1998, que assim determinava:

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do **caput**:

I - a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas. (destacado)

O já citado Ato Declaratório SRF no 88, de 1999, como se viu, esclareceu que, a partir de novembro de 1999, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins passou a ser apurada conforme a MP no 1.858-7, de 1999.

Posteriormente, tais dispositivos da MP no 1.858-9, de 1999, foram consolidados no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Assim, a partir de novembro de 1999, a base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelas cooperativas passou a ser apurada como as das demais pessoas jurídicas, com as exclusões específicas estabelecidas na MP em foco.

Posteriormente, com a edição da Lei n.º 10.684, de 2003, às exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, veio se juntar, para as sociedades

cooperativas de produção agropecuária também a possibilidade de dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados. Confira-se:

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória no 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Essa situação em relação às sociedades cooperativas de produção agropecuária não se modificou no ambiente não cumulativo de tributação do PIS e da Cofins.

As cooperativas de produção agropecuária vieram compor o universo de pessoas jurídicas submetidas à incidência não cumulativa de Cofins e de PIS, por força do disposto na Lei nº 10.865, de 2004 que alterou o art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

O mencionado art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, lista as pessoas jurídicas que ficaram excluídas da sistemática não cumulatividade, excepcionado, na redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, as sociedades cooperativas de produção agropecuária:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Vide Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005).

[...]

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).

[...]

Do que ficou até aqui exposto, tem-se que, para o período sobre o qual se debruçou o Termo de Verificação, 1º trimestre de 2006 ao 4º trimestre de 2008, não há que distinguir atos cooperativos de atos não-cooperativos, pois todos são tributados, permitidas as exclusões consolidadas na MP no 2.158-35, de 2001 e, no caso das sociedades cooperativas de produção agropecuária, também há de ser considerada a possibilidade de exclusão dos custos agregados prevista no acima transcrito art. 17 da Lei 10.684, de 2003.

Ao contrário do que desenvolveu a cooperativa, a glosa fiscal não se voltou contra as receitas da comercialização de produtos entregues pelos associados à cooperativa, hipótese de exclusão alojada no inciso I do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001. Pelo contrário, como se vê no Anexo 2, a auditoria considerou em seus cálculos, como exclusão da base de cálculo das contribuições, as receitas tributadas auferidas nas vendas efetuadas a associados pelas lojas agroveterinárias.

Os valores recusados das exclusões restringem-se às receitas de vendas aos associados, efetuadas no supermercado e nos postos de combustíveis mantidos como estabelecimentos da cooperativa. Trata-se, sem dúvida, de estabelecimentos que vendem mercadorias que não tem, nos termos do §1º do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2011, relação direta com a atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto

da cooperativa. São filiais que comercializam bens para a conveniência do associado na manutenção do abastecimento doméstico e de seus veículos.

Por essas razões, correta a glosa de exclusões de base de cálculo praticada pela autoridade. (grifos nossos)

Conforme já explicado as vendas foram realizadas nas filiais com atividade de postos de combustíveis, e esses bens revendidos não são relacionados às atividades típicas da Recorrente (cooperativa de produção de leite).

Mister analisar o artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, que elenca as exclusões admitidas da base de cálculo das contribuições em pauta:

Art. 6º A base de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins é o faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

(...)

Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:

(...)

II -exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;

(...)

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

I -na comercialização de produtos agropecuários realizados a prazo, assim como aqueles produtos ainda não adquiridos do associado, 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.

§ 2º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente pela cooperativa, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos. (grifou-se)

§ 3º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

(...).

Assim, é difícil sustentar que as mercadorias elencadas estão “vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente pela cooperativa, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos”, como exige a legislação.

Nesse contexto, proponho negar provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria.

Das vendas com suspensão das contribuições.

O auditor fiscal glosou as vendas com suspensão referente aos produtos destinados à alimentação de frangos e suínos alegando que a Recorrente não cumpriu as condições legais previstas na IN RFB nº 1.157/2011. A Recorrente considerou a venda desses produtos com suspensão das contribuições, baseada no art. 54 da Lei nº 12.350/2010.

Caroço de algodão e Farelo de Soja – vendas a pessoas físicas.

No item 14 do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade assim justifica as glosas em foco:

14. O anexo 1, intitulado Receitas de vendas c/ suspensão a NÃO ASSOCIADOS sem o cumprimento das condições legais, demonstra os valores mensais, por mercadoria/produto, das vendas de mercadorias e vendas de produtos a NÃO ASSOCIADOS da cooperativa com a suspensão instituída pelo artigo 54 da Lei 12.350/2010 e regulamentada pelos artigos 2º a 4º da Instrução Normativa RFB 1.157/2011 conforme definido no parágrafo único do citado artigo 54, mas sem o atendimento, por parte do sujeito passivo fiscalizado, às condições estabelecidas na norma regulamentadora.

Os dois primeiros itens do anexo 1, Caroço de algodão (Código 7545, NCM 2306.10.00) e Farelo de soja (Código 3623, NCM 2304.00.90), se referem a mercadorias adquiridas como insumos porém revendidas a terceiros, pessoas físicas, contrariando o §1º do artigo 4º da IN RFB 1.157/2011 que veda a suspensão nos casos de destinação à revenda desses itens.

A recorrente coloca que de acordo com a alínea “c” do inciso I do art. 54 supracitado, fica suspenso o pagamento das contribuições nas vendas para pessoa física dos produtos classificados nas posições da NCM 23.04 (farelo de soja) e 23.06 (caroço de algodão). Observa-se que no caso das vendas para pessoa física, não há qualquer outra condição a ser observada.

Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I–insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos:

a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e

c) para pessoas físicas:

II–preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III–animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que

produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 0210.1 e carne de frango classificada no código 0210.99.00 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica que revenda tais produtos, ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:

I—não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;

II—aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Pela leitura combinada do caput, do inciso I e alínea 'c' do comando conclui-se pela suspensão da incidência das contribuições nas vendas de farelo de soja e de caroço de algodão, NCM 23.04 e 23.06 respectivamente, efetuadas pelas cooperativas às pessoas físicas, o que daria razão à contribuinte, não fossem as disposições estabelecidas pela Receita Federal do Brasil regulamentando as condições aplicáveis às hipóteses de suspensão exercendo a prerrogativa que lhe foi conferida pelo inciso II do parágrafo único do transcrito art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010.

Diz a citada IN, regulando os art. 54 e 55 da Lei nº 12.350, de 2010, quanto às hipóteses de suspensão das contribuições:

IN RFB nº 1.157, de 2011:

Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:

I - insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;

III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM; e IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.

§ 1º A aplicação da suspensão de que trata o caput observará as disposições dos arts. 3º e 4º desta Instrução Normativa.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 18.

Como determina o §1º do art. 2º da IN RFB nº 1.157, de 2011, acima transcrita, a aplicação da suspensão deverá observar as condições estabelecidas nos art. 3º e 4º da mesma Instrução Normativa. Dizem os artigos:

IN RFB n.º 1.157, de 2011:

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas:

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas referidas no inciso I do art. 4º;

II - dos produtos referidos no inciso III do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas jurídicas referidas no inciso II do art. 4º; e III - dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica revendedora ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 5º do art. 55 da Lei n.º 12.350, de 2010, a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.

§ 2º A suspensão de que trata este artigo não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo, não se aplicando, neste caso, o disposto no § 1º.

§ 3º A ressalva prevista no § 2º não se aplica à venda a pessoas físicas produtoras dos produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, por esta não se enquadrar na definição de venda a varejo.

§ 4º A suspensão de que trata este artigo prevalece sobre as suspensões de que tratam o art. 59 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o art. 40 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, e o art. 12 da Lei n.º 11.945, de 4 de junho de 2009.

Art. 4º Nas hipóteses em que é aplicável, a suspensão disciplinada nos arts. 2º e 3º é obrigatória nas vendas efetuadas:

I - às seguintes pessoas, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º:

a) pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;

b) pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e c) pessoas físicas;

II - a pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, no caso dos produtos referidos no inciso III do art. 2º;

III - a pessoas jurídicas, no caso dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º.

§ 1º No caso dos incisos I e II, é vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda, sem prejuízo da aplicação, neste caso, do disposto na Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de

2002, na Lei n.º 10.833, de 2003, e do restante da legislação pertinente, inclusive no que se refere a direito de creditamento.

§ 2º As pessoas de que trata o inciso I do caput serão responsáveis pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não recolhidas em razão da suspensão do pagamento de que trata o caput em relação à parcela das aquisições beneficiadas com a citada suspensão utilizada na elaboração de produtos diversos daqueles discriminados nas alíneas do inciso I do caput.

Como se vê, ao disciplinar os art. 54 e 55 da Lei n.º 12.350, de 2010, a Administração, editando o §1º do art. 4º da IN RFB n.º 1.157, de 2011, vetou a possibilidade de suspensão da incidência de PIS e de Cofins no caso de revenda dos insumos, exatamente a situação ora examinada.

O Termo de Verificação Fiscal menciona no item 6.7 que a contribuinte foi solicitada a esclarecer, em relação aos farelos de soja e algodão e ao caroço de algodão comercializados (a fiscalização destacou essa expressão "comercializados" na intimação), se teria realizado algum tipo de beneficiamento sobre esses produtos ou se apenas os teria revendido, tendo a interessada assim respondido conforme item 7.1:

“Os produtos relacionados nesse item, normalmente são adquiridos para serem utilizados como insumos na fábrica de rações. Nada obstante, às vezes são comercializados sem industrializar.”

Nesse contexto, tratando-se revenda dos citados produtos classificados nas posições 2304 e 23.06 da NCM, a suspensão estava vetada nos termos da regulamentação administrativa tendo sido correta a glosa praticada pela autoridade.

Das vendas de preparações para alimentação de frangos e suínos

Para a recorrente, com base no inciso II do art. 54 da Lei n.º 12.350/2010, as vendas de preparações classificadas na posição 2309.90 da NCM destinadas alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 (animais vivos da espécie suína) e 01.05 (galos, galinhas, ...) da NCM também estão suspensas da contribuição.

E nem se alegue que a suspensão não se aplica por se tratar de vendas a varejo, visto que, o § 3º do art. 3º da IN RFB n.º 1.157/2011, revogado pela IN RFB n.º 1911/2019, atual art. 501, inciso III, § 2º definiu que:

§ 2º A ressalva prevista no § 1º não se aplica à venda a pessoas físicas produtoras dos produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da Tipi, por esta **não se enquadrar na definição de venda a varejo** (Lei n.º 12.350, de 2010, art. 54, parágrafo único, inciso I). (Grifo nosso)

A autoridade fiscal justificou a glosa nos seguintes termos:

Os demais itens do anexo 1 se referem a preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 (suínos) e 01.05 (aves domésticas), classificadas no código 2309.90 da NCM, cuja suspensão não é obrigatória, conforme depreende-se da leitura atenta do artigo 4º e seus incisos da IN RFB 1.157/2011.

Para esses itens foram descumpridas as condições estabelecidas tanto no §2º do artigo 2º (registro expresso da suspensão nas notas fiscais de vendas) quanto no §1º do artigo 3º (estorno dos créditos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos vendidos com suspensão), ambos da IN RFB 1.157/2011 [...]

Novamente, deve-se lembrar que a aplicação da suspensão do PIS e da Cofins prevista no art. 54 da Lei nº 12.350, de 2010, submete-se, como autorizado na lei, às condições estabelecidas pela Administração. No caso em foco, a contribuinte deixou de cumprir duas condições para que aplicasse a suspensão: deixou de registrar nos documentos fiscais que as operações se deram com suspensão das contribuições e não procedeu ao estorno dos créditos presumidos correspondentes à compra dos insumos, desobedecendo, portanto, o §2º do artigo 2º e o §1º do artigo 3º da IN RFB 1.157, de 2011.

Essas condições visam, por um lado, possibilitar o controle das operações com suspensão pela auditoria fiscal e por outro, impedir que os contribuintes se beneficiem duplamente: pela apuração de créditos presumidos de um lado e pela suspensão do PIS e Cofins do outro.

Veja-se que a autoridade fiscal, coerentemente, ao mesmo tempo em que glosou a suspensão na venda das rações animais em foco, não recusou os créditos presumidos vinculados aos produtos.

Do direito ao crédito presumido.

O fato é que a Recorrente é sociedade cooperativa que produz os bens relacionados no caput do art. 8º, o que lhe garante o direito ao crédito presumido, visto que, adquire leite in natura, milho e sorgo de produtores rurais e de outras cooperativas, cooperados e não cooperados, os quais são utilizados nos processos produtivos da Recorrente resultando em produtos do capítulo 4 e 23 da TIPI.

O agente fiscalizador alega que as vendas de leite in natura resfriado ocorrem obrigatoriamente com suspensão, e, nesse caso, existe vedação ao crédito prevista no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Com base nessa premissa, glosou o crédito presumido, proporcionalmente às vendas de leite in natura com suspensão das contribuições.

Contudo, o agente fiscalizador não observou as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, vale dizer, lei posterior a Lei nº 10.925.

Reproduz o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, esclarecendo que o mesmo não faz distinção da origem dos créditos, ou seja, se os créditos acumularam em função das vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência, poderão ser ressarcidos na forma desse artigo.

O Decreto nº 2.138/97, determina que cabe ao contribuinte o direito de ver ressarcido o seu crédito em moeda corrente ou que o mesmo seja utilizado para compensar com outros tributos.

Além disso, entende que é indevida a exclusão do frete que foi descontado dos cooperados produtores.

O direito ao crédito presumido apropriado pela Recorrente encontra-se previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/04.

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);(Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...]

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o **caput** e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

Merece ser reproduzida a parte do acórdão de piso que tratou do assunto:

A primeira questão a ser examinada envolve a possibilidade de apuração, manutenção e aproveitamento de créditos presumidos nas aquisições de leite efetuadas de pessoas físicas quando vinculados a saídas com a suspensão da incidência das contribuições.

A apuração de créditos presumidos para o setor agroindustrial tem fundamento no disposto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Diz o comando:

...

Nos termos do artigo transcrito e já trazendo a matriz legal para o caso em exame, as cooperativas podem deduzir crédito presumido apurado sobre valor do leite in natura recebido de cooperados quando o utilizem na produção de mercadorias para a alimentação humana. Nesse contexto, quando utiliza o leite in natura recebido de cooperados ou adquiridos de terceiros não cooperados na fabricação de laticínios, a cooperativa pode deduzir os correspondentes créditos presumidos sobre o valor do leite recebido/recebido.

O mecanismo de créditos presumidos, introduzido pelo art. 8º em foco, visa à garantia da manutenção do princípio da não cumulatividade no ramo sensível da economia que é o da agroindústria, possibilitando que fábricas de produtos para a alimentação humana ou animal sujeitas à incidência não cumulativa das contribuições deduzam créditos sobre aquisições que não dariam direito a crédito por se vincularem a operações com fornecedores pessoas físicas que não se sujeitam ao pagamento do PIS e da Cofins.

Com o fim de evitar distorções de mercado, a legislação incluiu também como geradoras de créditos presumidos as aquisições, pela agroindústria de alimentação humana ou animal, feitas de cerealistas, cooperativas de produção agropecuária, pessoas jurídicas que exercem atividade agropecuária e pessoas jurídicas que cumulativamente transportem, resfriem e vendam o leite in natura a granel. Essa é a disposição do §1º. Trata-se aqui, como se vê, de pessoas jurídicas que atuam no mesmo nível da cadeia econômica das pessoas físicas fornecedoras de insumos de origem animal ou vegetal para a agroindústria.

No entanto, ao mesmo tempo em que possibilita a apuração de créditos presumidos pelos adquirentes nas aquisições feitas desses fornecedores, a legislação, prevenindo desequilíbrios no sistema da não cumulatividade, impede o aproveitamento dos créditos presumidos por esses fornecedores e estabelece a suspensão obrigatória das contribuições para a Cofins e para o PIS quando eles vendem os insumos agropecuários para as indústrias de alimentos ou de rações animais. Essa é a intenção do §4º quando impede o aproveitamento dos créditos presumidos pelas pessoas jurídicas mencionadas nos incisos I a III do §1º agropecuária ou pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária) e do art. 9º da mesma Lei nº 10.925, de 2004 que trata da suspensão das contribuições:

Lei nº 10.925, de 2004:

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo:(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Portanto, quando a cooperativa repassa leite in natura a granel para a indústria de transformação a operação se dá com suspensão das contribuições. Nessa medida, nos termos do §4º, II do art. 8º, fica vedado o aproveitamento do crédito presumido vinculado às operações com suspensão das contribuições. Por essa razão, a autoridade fiscal corretamente desconsiderou os créditos calculados sobre leite in natura vendido com suspensão.

A defesa argumenta que à situação se aplicariam as disposições do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, lei posterior à de nº 10.925, de 2004, que autorizam a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS e da Cofins. Por sua vez, diz, a possibilidade de ressarcimento desses créditos estaria garantida pelo disposto na Lei nº 13.137, de 2015 e Decreto nº 8.533, de 2015.

A alegação embute a ideia de revogação ou derrogação da vedação ao aproveitamento de créditos presumidos. Em primeiro lugar, a antecedência da Lei nº 10.925, de 2004, em relação à de nº 11.033, do mesmo ano, ocorre somente em relação ao texto original da lei. Isto porque a vedação prevista ao aproveitamento de créditos presumidos prescrita no §4º do art. 8º foi introduzida pela Lei nº 11.051, de 2004, diploma posterior à edição da Lei nº 11.033, de 2004. Ou seja, o legislador mesmo conhecendo o texto do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, ainda assim editou comando que veda o aproveitamento de créditos nas vendas com suspensão no §4º, art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, do que se conclui que não há a possibilidade de aproveitamento dos créditos presumidos nessa situação.

No acórdão nº 9303-009.858 CSRF, foi debatida a vedação ao crédito nos casos de vendas efetuadas com suspensão, por voto de qualidade negado provimento ao recurso especial do contribuinte:

AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA DE PIS E DE COFINS NÃO CUMULATIVOS. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.

A regra que expressamente veda o creditamento (art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003), no caso de aquisições de insumos não sujeitos (suspensão, isenção, alíquota zero, não incidência) à cobrança PIS e Cofins continua vigendo. O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 permite a manutenção dos créditos vinculadas às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero, ou não incidência na sistemática, exclusivamente, do REPORTO.

O acórdão é importante, apesar de decidido por voto de qualidade, porque o relator traz ponto importante ao debate. Trata-se de Lei instituidora do regime REPORTO, e portanto deve ser interpretada de maneira restritiva.

O art. 17 da Lei nº 11.033/04, tem a seguinte dicção:

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.

Tal dispositivo em exame está inserido na Lei nº 11.033/2004, que instituiu o regime tributário de incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária, o denominado Reporto. O disposto no art. 17 é um incentivo fiscal limitado aos

beneficiários do aludido regime tributário. Não é decorrência necessária da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, como quer fazer crer a recorrente em uma leitura isolada da norma, totalmente descontextualizada de sua natureza. Portanto, tal norma tem natureza de incentivo fiscal e, por tal, deve ser interpretada de forma restritiva no contexto do REPORTE, na moldura determinada pelo art. 111 do CTN. Nesse sentido já decidiu o STJ.

Nego provimento ao pedido.

Da exclusão indevida do frete descontado dos cooperados produtores.

Continua a recorrente apresentando que a fiscalização glosou da base de cálculo do crédito presumido a parcela referente ao frete que compõe o valor da nota fiscal de compra do leite, e que foi descontada dos produtores rurais cooperados.

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 disciplina que o crédito presumido será calculado sobre o valor dos bens. O valor do leite recebido corresponde ao montante despendido pela cooperativa. Se parte do valor da nota fiscal de entrada é descontado dos produtores rurais cooperados, é evidente que o valor dos bens recebidos é reduzido nesse mesmo montante.

Nego provimento ao pedido.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares e no mérito nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima

Declaração de Voto

Conselheiro - Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Venho por meio desta declaração de voto apresentar entendimento divergente com relação às razões que serviram de fundamento para a negativa de provimento com relação a parte da matéria do ato cooperado e da matéria relativa aos fretes.

No capítulo “Das exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas”, do voto da relatora, negou-se provimento com fundamento no seguinte entendimento, resumido a seguir: as vendas que foram realizadas nas filiais com atividade de Postos de Combustíveis não se vinculam diretamente a atividade econômica desenvolvida pelo associado e não poderiam configurar ato cooperado.

Contudo, no estatuto é possível verificar a atividade de fornecimento de bens de produção, consumo, materiais e insumos, atividades estas que poderiam englobar os lubrificantes, por exemplo, vendidos pelos postos de combustíveis aos associados. Os lubrificantes poderiam ser considerados como insumos utilizados nas máquinas, equipamentos e veículos de seus cooperados, o que possibilitaria a exclusão de tais rubricas da incidência das contribuições. Ao menos esta foi a alegação do contribuinte.

Contudo, constatamos que a decisão recorrida apontou que o contribuinte não comprovou que as vendas realmente foram realizadas aos cooperados e, de fatos, não há nos autos nenhuma prova neste sentido.

Deve ser negado provimento à matéria com base na insuficiência de comprovação do alegado, com base no Art. 16 do Decreto 70.235/72.

Já com relação ao capítulo “Da exclusão indevida do frete descontado dos cooperados produtores”, constante no voto da relatora, negou-se provimento com base na seguinte razão:

“O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 disciplina que o crédito presumido será calculado sobre o valor dos bens. O valor do leite recebido corresponde ao montante despendido pela cooperativa. Se parte do valor da nota fiscal de entrada é descontado dos produtores rurais cooperados, é evidente que o valor dos bens recebidos é reduzido nesse mesmo montante.”

Contudo, a glosa deve ser mantida porque o contribuinte em questão, sujeito passivo no presente processo, não suportou o ônus financeiro do frete.

Portanto, no presente caso em concreto, está correta a glosa de créditos presumidos calculados sobre o valor do frete, visto que o encargo financeiro recaiu sobre os fornecedores pessoas físicas.

Diante do exposto e com base nas razões elencadas acima, deve ser **NEGADO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.