Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10665.900844/2014-04

Processo nº	10665.900844/2014-04
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3201-009.877 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de outubro de 2022
Recorrente	COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO SUDOESTE MINEIRO LIMITADA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

DIREITO DE CRÉDITO. RESSARCIMENTO. PRAZO DE MANIFESTAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO APLICAÇÃO.

Não se aplica aos pedidos de ressarcimento o prazo de cinco anos para a manifestação da Administração, sob pena de homologação, restrito ao procedimento de declaração de compensação. Por sua vez, o prazo tratado no §4º do art. 150 do CTN é específico à hipótese de lançamento por homologação do crédito tributário, que não se confundo com o eventual direito de crédito apurado pela contribuinte e passível de ressarcimento.

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, independentemente de tratar-se de receita advinda de atos cooperados ou não-cooperados. 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 a associados de bens e mercadorias que não estejam diretamente vinculadas à atividade econômica desenvolvida pelo associado que constitua e que seja o objeto da cooperativa, posto de combustível e supermercado.

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. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, que dava parcial provimento, para acatar, na apuração, as cópias digitais das notas fiscais apresentadas pelo Recorrente. A conselheira Lara Moura Franco Eduardo e os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Márcio Robson Costa e Marcelo Costa Marques d' Oliveira (suplente convocado) acompanharam a relatora 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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-009.876, de 26 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10665.900843/2014-51, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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 julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

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

> "Em [...] a contribuinte identificada acima, cooperativa agropecuária, transmitiu o Pedido de Ressarcimento – PER nº [...] de crédito de R$ [...] apurado no [...] trimestre de [...] em relação a receitas não tributadas no mercado interno.
>
> Abriu-se procedimento fiscal para a aferição da legitimidade do presente e de outros pedidos de ressarcimento de PIS e de Cofins referentes a períodos de apuração compreendidos do [...] trimestre de [...] ao [...] trimestre de [...]. Os resultados dos trabalhos foram relatados no Termo de Verificação Fiscal.
>
> 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.

Original

AJUSTES DAS EXCLUSÕES PERMITIDAS ÀS SOCIEDADES COOPERATIVAS

Avaliando a composição das exclusões da base de cálculo, a fiscalização identificou que o sujeito passivo excluiu das bases de cálculo do PIS e da COFINS os valores referentes a todas as vendas de mercadorias tributadas por essas contribuições aos seus associados, inclusive aquelas realizadas pelo supermercado e pelos postos de combustíveis.

As mercadorias vendidas por essas duas unidades, segundo a auditoria, não se vinculam diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, conforme exigido no §1º do artigo 15 da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e por isso as receitas correspondentes não podem ser excluídas das bases de cálculo. Os ajustes estão demonstrados no Anexo 1.

CÁLCULO DOS DÉBITOS DE PIS E DE COFINS PERCENTUAIS DE RECEITAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO

De acordo com a distribuição, na receita total, das receitas tributadas e não tributadas no mercado interno e ainda com base na proporção dos produtos recebidos de associados, a fiscalização demonstra, no Anexo 2, em bases mensais, os valores dos débitos apurados para o PIS e para a Cofins já considerando os ajustes das exclusões permitidas às sociedades cooperativas nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001. O Anexo ainda explicita os percentuais mensais das receitas tributadas e não tributadas no mercado interno.

PERCENTUAIS DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO LEITE CRU ADQUIRIDO DE PESSOAS FÍSICAS OU COM SUSPENSÃO DE PIS/COFINS

Os percentuais de utilização referentes à utilização própria do leite adquirido de pessoas físicas ou com suspensão foram demonstrados no Anexo 3. Acentua o Termo que os percentuais mensais são relevantes na apuração dos créditos presumidos vinculados, uma vez que as vendas com suspensão obrigatória das contribuições Cofins e PIS impedem o aproveitamento desses créditos pela cooperativa adquirente, conforme consta no §4º do artigo 8º da Lei n° 10.925/2004.

CÁLCULO DOS CRÉDITOS –E APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS

Os totais mensais considerados na base de cálculos dos créditos compõem o Anexo 4. A autoria adverte que não foram admitidos como geradores de créditos os valores cujos documentos fiscais não foram apresentados. Anota ainda a auditoria que a base de cálculo dos créditos presumidos relativos à aquisição de leite cru foi reduzida levando-se em conta o desconto efetuado pela cooperativa a título de frete contra as pessoas físicas fornecedoras.

CÁLCULO DOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS PERCENTUAIS DE RECEITAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO

Os créditos básicos e presumidos, na proporção vinculada às receitas tributadas e não tributadas, foram demonstrados, mês a mês, no Anexo 5. Ressalta-se no Termo de Verificação que os montantes mensais das bases de cálculo com direito aos créditos presumidos vinculados à aquisição de leite cru de pessoas físicas foram obtidos por meio da exclusão proporcional das vendas a granel de leite in natura resfriado com a suspensão obrigatória das contribuições COFINS e PIS nos termos do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, já que o aproveitamento do crédito presumido referente a essas aquisições é vedado expressamente pelo §4º do artigo 8º da mesma lei.

CONTROLE DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS ANTES DOS RESSARCIMENTOS

Original

O controle de utilização e os saldos mensais dos créditos básicos e presumidos de COFINS e PIS, vinculados às receitas tributadas e às receitas não tributadas, estão presentes no Anexo 6. No demonstrativo, a fiscalização destacou em negrito os valores referentes aos créditos passíveis de ressarcimento. A autoridade assinala, com base na citada tabulação, a utilização integral de todos os créditos não passíveis de ressarcimento na forma de dedução dos valores devidos das contribuições no período auditado, não restando saldo desses créditos em dezembro de 2008.

Acrescenta o auditor fiscal que, para o caso sob análise, seriam passíveis de ressarcimento no final de cada trimestre-calendário de apuração apenas os créditos básicos (ou seja, aqueles apurados na forma do art. 3o da Lei n° 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3o da Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003) referentes aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, conforme artigo 21 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005 e artigo 27 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

MAPA DE CRÉDITOS PLEITEADOS, GLOSAS E VALORES ADMITIDOS

O comparativo dos Créditos de COFINS e de PIS pleiteados, glosados e apurados pela Fiscalização foram objeto do Anexo 7. No Anexo 8, o quadro resumo com a situação dos pedidos de ressarcimento:

...

De acordo com o resultado do procedimento fiscal, a Seção de Orientação e Análise Tributária – Saort da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Divinópolis – MG emitiu Despacho Decisório no qual defere parcialmente o pedido de ressarcimento, reconhecendo em parte o crédito apurado pela auditoria em relação trimestre objeto do pedido.

Anota ainda que o crédito deve ser atualizado a partir do protocolo do pedido de ressarcimento com base na taxa Selic, conforme decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança processo nº 5553-56.2012.4.01.3811, do que resulta no valor indicado no quadro presente no despacho decisório.

Os documentos que seguem nos autos indicam a consideração dos efeitos na decisão judicial em Mandado de Segurança, processo nº 7584-15.2013.4.01.3811, na operacionalização do ressarcimento do crédito reconhecido tendo em vista a ordem para que a autoridade fiscal se abstivesse da compensação de ofício do crédito com débitos tributários da autora que foram objeto de regular parcelamento.

Notificada do despacho decisório e das compensações de ofício em 29/12/2015, em 25/01/2016 a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade pontuando em síntese o que segue:

- homologação tácita ...

- falta de apresentação de notas fiscais e encargo probatório ...

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

- direito ao crédito presumido – atividades agroindustriais ...

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

- solicitação de diligência ...”

A DRJ decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade.

Original

Cientificada, a empresa apresentou recurso voluntário onde alega em síntese:

- homologação tácita;

- falta de apresentação de notas fiscais, glosa sem constituição de prova;

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

- cálculo dos percentuais de receita tributada e não tributada;

- direito ao crédito presumido – atividades agroindustriais;

- exclusão indevida do frete descontado dos produtores rurais;

- solicitação de diligência;

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.
>
> **Da homologação tácita.**
>
> A recorrente informa que realizou a apuração das contribuições e declarou devidamente os valores no DACON, após formalizou o pedido de ressarcimento dos saldos credores acumulados em função das vendas com suspensão, isenção, não incidência e alíquota zero. O pedido de ressarcimento foi transmitido em 26/09/2009, e tomou ciência do despacho decisório em 29/12/2015, ou seja, mais de 6 anos depois da transmissão, o que torna os créditos tributários tacitamente homologados, de acordo com o art. 150 do CTN.
>
> De fato, conforme pode ser verificado no PER e também no despacho decisório, o pedido de ressarcimento original foi transmitido em 26/09/2009 e retificado em 14/01/2011.
>
> > Trata o presente processo da análise do pedido de ressarcimento PER/DCOMP nº 34623.24236.140111.1.5.10-7609, transmitido em 14/01/2011, retificador do PER/DCOMP nº 38556.93368.260909.1.1.10-8991, transmitido em 26/09/2009, de crédito de PIS Não-Cumulativo – Mercado Interno – apurado no 1º trimestre de 2006, com base na Lei nº 10.637, de 2002, no valor de

Original

> R$168.499,37 (cento e sessenta e oito mil, quatrocentos e noventa e nove reais e trinta e sete centavos).

No tocante a análise dos autos, esta não versa sobre constituição do crédito tributário, mas de análise de direito creditório no bojo de pedido de ressarcimento - PER/DCOMP. Nesse caso, não há que se falar nos prazos decadenciais previstos no art. 150, caput e § 4º, e no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional, uma vez que tais limites temporais se aplicam exclusivamente aos casos de lançamento tributário. Com efeito, como amplamente sabido, somente nas análises de declarações de compensação, o Fisco estará sujeito ao prazo previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96.

Acrescente-se, que não existe semelhança entre os institutos da restituição/ressarcimento e aquele da compensação que justifique a aplicação, por analogia, do prazo de homologação tácita previsto no art. 74 da Lei nº. 9.430/96.

Na compensação, o sujeito passivo promove o encontro de contas requerendo a sua homologação pela Administração Tributária. No caso em que o encontro de contas não é homologado, os valores compensados são imediatamente exigidos nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. Tal análise do procedimento adotado pelo sujeito passivo está sujeita a prazo, uma vez que envolve a cobrança de um débito que o interessado pretende extinguir. Logo, é de se esperar que a lei que regulamenta o pedido de compensação também preveja um prazo para o Fisco decidir sobre o direito pleiteado - assim como existe prazo para lançamento (decadência) ou cobrança (prescrição) de um tributo.

No caso de ressarcimento e restituição, o sujeito passivo requer que seja declarada a existência de um crédito. Não existe procedimento anterior a ser objeto de homologação. O indeferimento do pedido de restituição/ressarcimento, mesmo que ocorrido após o decurso do prazo decadencial, não atinge a segurança jurídica, pois não implicará a cobrança de débitos confessados.

Deixo de acatar a preliminar.

Da necessidade de diligência ou perícia.

Apresenta quesitos para que seja efetuada diligência, com indicação de técnico para acompanhar os trabalhos.

A conversão do julgamento em diligência é decisão do Colegiado, após proposta do relator que verifica sua necessidade conforme as informações constantes dos autos, conforme disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Original

No caso em exame, não vislumbro sua necessidade, já que todas as informações necessárias ao julgamento do contencioso encontram-se presentes nos autos. E ademais as questões apresentadas como quesitos não são imprescindíveis para que ocorra um justo e correto julgamento.

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.

Deixo de acatar a preliminar.

Da falta de apresentação de notas fiscais.

Conforme consta no Termo De Verificação Fiscal, o agente fiscal demonstra a base de cálculo mensal considerada para o cálculo do crédito presumido, bem como, a base de cálculo para o crédito básico referente ao ano de 2006 , e afirma ter reconhecido tão somente o valor da soma das notas fiscais apresentadas pela Recorrente, sendo que, a diferença em relação aos valores declarados na DACON e apresentado nas memórias de cálculo foi desconsiderada/glosada.

Para o período em questão, incluindo os anos de 2006 e 2007, relata a Recorrente que no intuito de liberar espaço nos arquivo físicos, bem como por entender que o período já estava sob o abrigo da prescrição, acabou eliminando parte dos documentos fiscais.

Salienta que a escrituração fiscal e a escrituração contábil foram entregues em meio eletrônico para o agente fiscalizador através dos arquivos digitais instituídos pela IN 86/2001. Também foram apresentadas as memórias de cálculo da apuração do PIS e COFINS com a composição detalhada de cada linha da DACON. Aclara que nos documentos em meio digital é possível constatar os devidos lançamentos fiscais e contábeis, com o devido detalhamento dos documentos fiscais, como o número dos documentos fiscais, as datas, a identificação dos clientes e fornecedores, bem como os produtos, mercadorias e serviços vinculados em cada operação.

No entanto, quando foi intimada a apresentar a cópia das referidas notas fiscais, a Recorrente apresentou cópia da página do livro fiscal Registro de Entradas onde a nota fiscal foi escriturada em

Original

substituição às notas fiscais cujo documento original não foi localizado.

Sobre a motivação da glosa de créditos apurados sobre as operações desacompanhadas do suporte documental, vide o que consta no Termo de Verificação Fiscal:

> [...]
>
> 8) Analisando os arquivos PDF contendo a digitalização dos documentos fiscais de entradas e saídas [...] percebemos a ausência da quase totalidade daqueles referentes ao ano-calendário 2006 e, em relação a 2007, da maior parte dos emitidos pelos próprios estabelecimentos do sujeito passivo fiscalizado. Em substituição a esses documentos, o sujeito passivo encaminhou cópias digitais das folhas dos livros fiscais Registro de Entradas e Registro de Saídas nas quais os documentos requisitados foram escriturados.
>
> 9) Em 22/10/2015 comparecemos ao estabelecimento matriz do sujeito passivo e, acompanhados pelo contador e pelo advogado da empresa, não obtivemos êxito em localizar nos arquivos de documentos fiscais: qualquer documento fiscal emitido pelos estabelecimentos da cooperativa nos anos-calendário 2006 e 2007; qualquer primeira via de documento fiscal de entrada emitido por terceiros e registrado em qualquer dos estabelecimentos da cooperativa no ano-calendário 2006.
>
> [...]
>
> 11) Em 29/10/2015, o sujeito passivo recebeu, via postal, o Termo de Intimação Fiscal 002, solicitando os itens a seguir transcritos, com prazo de 20 dias para atendimento:
>
> a) ITEM 1: Arquivos digitais (no formato PDF) contendo cópias digitalizadas de todos os documentos fiscais originais de entrada em qualquer dos seus estabelecimentos e que essa cooperativa tenha utilizado no cômputo das bases de cálculo dos créditos de PIS e COFINS no ano-calendário 2006.
>
> b) ITEM 2: Relação (impressa e em arquivo digital) contendo a vinculação entre os nomes dos arquivos PDF referidos no item 1 supra e os respectivos documentos fiscais conforme constantes nas planilhas auxiliares das memórias de cálculo apresentadas pela cooperativa em 04/03/2015.
>
> c) ITEM 3: Arquivos digitais (no formato PDF) contendo cópias digitalizadas de todos os documentos fiscais originais de entrada, EMITIDOS POR QUAISQUER DOS SEUS PRÓPRIOS ESTABELECIMENTOS, e que essa cooperativa utilizou no cômputo das bases de cálculo dos créditos de COFINS e PIS no ano calendário 2007.
>
> d) ITEM 4: Relação (impressa e em arquivo digital) contendo a vinculação entre os nomes dos arquivos PDF referidos no item 3 supra e os respectivos {documentos fiscais conforme constantes nas planilhas auxiliares das memórias de cálculo apresentadas pela cooperativa em 04/03/2015.
>
> [...]

Original

12) Em 20/11/2015 o sujeito passivo apresentou, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 002, um CD contendo 744 arquivos digitais [...] Em relação ao item 1 do citado termo, transcrito acima, foram apresentadas 318 cópias digitais de documentos fiscais de entrada emitidos por terceiros. Quanto ao item 3, foram apresentadas 416 cópias de notas fiscais de entrada emitidos por estabelecimentos do próprio sujeito passivo fiscalizado. Todos esses documentos foram considerados e computados pela fiscalização na apuração dos créditos de COFINS e PIS. Nenhum outro documento fiscal foi apresentado pelo sujeito passivo em atendimento aos itens 1 e 3 supracitados.

13) Os originais dos documentos fiscais de entrada são documentos indispensáveis à análise dos créditos pleiteados, tanto que o reconhecimento desses créditos foi condicionado à sua apresentação, conforme artigo 24 da Instrução Normativa SRF 460/2005, vigente de 26/10/2004 a 29/12/2005, substituído com a mesma redação pelo artigo 24 da Instrução Normativa SRF 600/2005, vigente de 30/12/2 005 a 30/12/2008, substituído pelo artigo 65 da Instrução Normativa RFB 900/2008, vigente de 31/12/2008 a 20/11/2012, substituído com a mesma redação pelo artigo 76 da Instrução Normativa RFB 1300/2012, vigente de 21/11/2012 até a presente data, e a seguir transcrito:

"Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas."

14) Todos os registros contábeis e fiscais requerem o respaldo por meio de documentos hábeis, ou seja, aqueles que apresentam os requisitos indispensáveis à comprovação dos lançamentos e produção dos efeitos jurídicos.

15) Tal documentação comprobatória, no presente caso, refere-se aos originais dos documentos fiscais das aquisições que foram computadas pelo sujeito passivo como bases de cálculo dos créditos e que, conforme descrito nos itens 9, 11 e 12 deste termo, grande parte não foi apresentada a esta fiscalização durante a auditoria.

16) Toda pessoa jurídica sujeita ao lucro real é obrigada a conservar em boa ordem os livros e demais comprovantes da sua atividade, conforme disposto no artigo 4o do Decreto-Lei n° 486, de 03/03/1969, artigo 94 do Decreto n° 4.524, de 17/12/2002, e no artigo 264, do Decreto n° 3000, de 26/03/1999, a seguir transcrito:

"Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei n° 486, de 1969, art. 4º).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do

Original

> Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (Decreto-Lei n° 486, de 1969, art. 10).
>
> [...]
>
> 17) A falta de apresentação de parte dos documentos fiscais vinculados aos créditos de COFINS e PIS dos anos-calendário 2006 e 2007 impediu a verificação da consistência das informações registradas nos livros fiscais e arquivos digitais apresentados pelo sujeito passivo, impossibilitando a conferência da liquidez e certeza dos créditos pleiteados.

A decisão de piso analisou o item, e por pertinente reproduzo aqui os excertos:

> Trata-se o presente, de Pedido de Ressarcimento com a indicação, pela interessada do crédito que julga deter contra a Fazenda Pública. Ou seja, a situação aqui não trata de ação positiva do Fisco no sentido de exigir tributo sob fato até então oculto dos registros oficiais da pessoa jurídica. Não há, portanto, desde a origem do fato, a necessidade de que o Fisco traga aos autos elementos suficientemente robustos que confirmem a ocorrência de fato gerador até então desconhecido ou de aspecto material não considerado pela contribuinte na sua apuração do valor devido.
>
> Ao contrário, o caso em foco foi iniciado com a pretensão de exercício de um direito por parte da contribuinte. De moto próprio a contribuinte protocolou pleito no qual invoca direito de crédito passível de lhe ser ressarcido pela Administração Tributária. Ou seja, não se trata de uma exigência formalizada em auto de infração, em que o Fisco deve trazer todos os elementos capazes de conferir certeza e liquidez ao crédito tributário lançado. A situação dos autos versa não sobre pretensão estatal, mas sobre direito de crédito que o contribuinte diz ser titular perante a Fazenda Pública.
>
> Para fazer valer esse direito, é preciso que a autoridade fiscal a quem cabe o exame do pleito tenha segurança da liquidez e certeza do direito demandado para reconhece-lo legítimo. Colocada em xeque a legitimidade do crédito pleiteado, à autoridade cabe o indeferimento do pleito, ressalvado ao sujeito passivo a produção de elementos firmes que desfaçam a incerteza e venham a comprovar a robustez do direito negado.
>
> Veja-se que, se ao Fisco não é permitido prosperar na cobrança de valor lançado que não tenha base comprobatória firme, ainda que devido, não é razoável entender que a Administração Fiscal tenha que ressarcir ou restituir valores sobre os quais pairem dúvidas de que se tratam efetivamente de cifras devidas ao particular.
>
> 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: ...
>
> A prova portanto, no caso, é da contribuinte no que tange à existência e regularidade do crédito que pretendeu reaver da Administração. Ao pleitear à Autoridade Tributária o crédito passível de ressarcimento que

Original

entende dispor, a contribuinte assume a incumbência de demonstrar sua liquidez e certeza quando do exame administrativo.

Todo esse entendimento acima exposto está traduzido na prerrogativa que tem a autoridade fiscal de condicionar o reconhecimento do direito de crédito objeto de restituição, pedido de ressarcimento ou compensação, à apresentação dos documentos que o comprovem. Essa prerrogativa está bem delineada na legislação tributária desde edição da IN SRF nº 460, de 2004, como destacou a autoridade no Termo de Verificação.

Na atual IN RFB nº 1.717, de 2017, o dispositivo que confere a mencionada prerrogativa da autoridade fiscal que examina direito de crédito está alocado no art. 161:

[...]

Como se vê, o que o comando transcrito faz ao prescrever que a autoridade fiscal poderá condicionar o reconhecimento do direito de crédito à sua efetiva comprovação documental é atribuir ao suposto detentor do crédito – e não à autoridade que o examina – o ônus de apresentar as provas que o sustentem.

Essa posição está em linha com o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conforme ementas:

... (Acórdão nº 1103-00.329)

...(Acórdão nº 3802-002.076)

... (Ac. 3301-001.932)

...(Ac. 3803-003.54)

... (Ac. 3801-001.282)

Em suma, quanto ao crédito objeto de pedido de ressarcimento de crédito incumbe à contribuinte produzir a prova da liquidez e certeza do direito que alega à Fazenda Pública.

Por outro lado, a alegação da contribuinte é a de que a falta de apresentação das notas fiscais das operações glosadas não motivaria a glosa dos créditos correspondentes já que a comprovação das operações estaria suprida pelos demais elementos: livros contábeis e fiscais e arquivos digitais, além do DACON e da memória de cálculo apresentados no curso da auditoria.

Conforme lembrado na manifestação de inconformidade, nos termos dispostos no §1º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, consolidado no art 967 do atual Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR 2018), a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Dessa forma, os registros contábeis e demais documentos fiscais relacionados às operações que possibilitem a apuração de crédito não cumulativos são indispensáveis para a comprovação da existência e a verificação do valor direito creditório pleiteado.

Original

No que se refere aos meios de prova exigidos para que os lançamentos contábeis produzam os efeitos tributários que lhes são próprios, no âmbito dos tributos federais, o art. 265 do já referido Decreto-Lei nº 5.980, de 2018, dispõe que:

...

Por fim, o artigo 967 do mesmo RIR, conforme já se adiantou estabelece:

...

Pelos textos legais reproduzidos, fica evidente a obrigatoriedade de a escrituração basear-se em documentos hábeis e idôneos, cabendo à pessoa jurídica conservá-los em boa guarda e ordem enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Conclui-se assim, primeiramente, que a contribuinte não poderia ter se livrado dos documentos fiscais relacionados a direito creditório ainda sob análise administrativa sob a alegação de liberação de espaço físico.

Ainda, infere-se que a escrituração só faz prova a favor da interessada se respaldada dos documentos em que se baseia; caso contrário, não há como a contribuinte aproveitar-se da escrita, aí também subentendido o direito ao ressarcimento de créditos. O mero registro contábil sem documentos hábeis que o lastreiem não constitui meio de prova.

Com efeito, a comprovação das operações comerciais é inerente ao próprio conceito de escrituração, sistemática responsável pelo acompanhamento da evolução patrimonial da entidade. A importância da documentação de apoio à escrituração é tal que o próprio Conselho Federal de Contabilidade, mediante a NBC T 2.2, aprovou resolução com o seguinte teor:

...

Vale a pena, também, trazer à colação parte do Acórdão nº CSRF/01-0.220, onde o condutor do voto vencedor, Conselheiro Dr. Amador Outerelo Fernandez, assim se expressou:

"Com efeito, já o art. 12 do vetusto Código Comercial (Lei nº 556, de 25/06/1850) estabelecia a obrigatoriedade de o comerciante lançar, na ordem cronológica e com individualização e clareza, todas as suas operações, o que veio ser ratificado pelo art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 03/03/69, e a doutrina atenta à máxima jurídica: NEMO SIBI IPSI TITULUM CONSTITUIT, ou seja, de que é vedado a qualquer pessoa forjar para si mesma, previamente, as provas do seu direito, concluía que para que a escrita possa fazer prova em favor do seu dono:

'não bastam os livros comerciais .... é sempre indispensável o auxílio de outro elemento estranho aos livros (JOÃO EUNÁPIO BORGES, in Curso de Direito Comercial Terrestre, Rio, 1971, 5ª ed., pág. 239).'

Ou em face do consagrado princípio da livre avaliação das provas, estabelecido no art. 131 do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11/01/73), quando a legislação não tenha

Original

estabelecido forma especial para a prova dos atos jurídicos e contratos, poderiam provar-se pelos livros dos comerciantes.

'sempre que outros elementos, ou as circunstâncias que rodeiam o caso controvertido, não ilidam a fé que os assentamentos, em princípio merecem (TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE, in "Força Probante dos Livros Comerciais", Forense, Rio, 1960, pág. 29/30).'

Finalmente o Decreto nº 64.567, de 22/05/69, reforçou a tese de que a escrituração deve apoiar-se em documentos ou papéis que lhe dêem suporte, ao estabelecer no art. 2º que:

"A individualização da escrituração a que se refere o art. 2º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969 (e também o art. 12 do Código Comercial, acrescentamos nós) compreende, como elemento integrante, a consignação expressa, no lançamento, das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração."

Por outro lado, é sabido que a Contabilidade como ciência, e, igualmente, técnica de sua aplicação, integrando a função administrativa de controle, tem como normas balizadoras a rigorosa fidelidade aos fatos de gestão da empresa e o embasamento obrigatório em documentação hábil e idônea. ***Assim, cabe exclusivamente à pessoa jurídica a prova de que os registros efetuados em sua escrituração correspondem aos fatos realmente ocorridos em sua gestão****" [grifos acrescidos].*

Note-se: os livros contábeis e fiscais, entre eles o de Registro de Entradas, os arquivos digitais, a memória de cálculo e os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais são elementos cuja força de prova não é autônoma, dependendo da documentação que ateste a ocorrência dos fatos neles registrados.

Desse modo, correta a glosa dos créditos para as quais, a cooperativa deixou apresentar a correspondente documentação que lhe desse suporte fático.

Importante lembrar, retomando a narrativa da auditoria, que a autoridade insistiu nas tentativas para que a interessada produzisse as provas das operações de entrada glosadas não só reiterando as intimações para a apresentação das notas como comparecendo ao estabelecimento da cooperativa com esse fim.

Suscintamente, a fiscalização considerou as cópias das notas fiscais apresentadas em meio digital, apenas glosando aquelas em que não foi apresentado nenhum tipo de documento fiscal, original ou cópia.

Como já esclarecido os livros contábeis e fiscais, e os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais são elementos que dependem de estar acompanhados dos documentos fiscais que lhe deram respaldo para escrituração.

Original

Desse modo, correta a glosa dos créditos para as quais, a cooperativa deixou de apresentar a correspondente documentação que lhe desse suporte fático.

Pelas mesmas razões expostas na decisão de piso, rejeito a alegação da contribuinte e nego-lhe provimento.

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 SUPERMERCADO e 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 filiais de fábrica de laticínios, postos de combustível, lojas agroveterinária, 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.

Original

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:
>
> Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:
>
> 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 consequentemente base imponível para a incidência de PIS e de Cofins.

Original

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. 2° da Lei Complementar (LC) n° 70, de 30 de dezembro de 1991, e a isenção dos atos cooperativos se encontrava prevista em seu art. 6°:

Lei Complementar nº 70, de 1970:

Art. 2° - 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. 6° - 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 nº 9.718, de 1998 (conversão da Medida Provisória n° 1.724, de 29 de outubro de 1998), na forma do disposto nos arts. 2° e 3°, em suas redações originais:

Lei nº 9.718, de 1998

Art. 2° - 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. 3° - O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde a receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1° - 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.

Original

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

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

§ 4° - 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.

§ 5° - Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1°, do art. 22 da Lei n° 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. 6°, I, da LC no 70, de 1991, foi revogada pelo art. 23, inc. II, "a" da MP n° 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 n° 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;

Original

II – as receitas de venda de bens e mercadorias a associados.

§ 1° - 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.

§ 2° - 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 n° 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.

§ 1° - 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.

§ 2° - 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 nº 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:

Original

§ 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 nº 10.684, de 2003, às exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 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:

Lei nº 10.684, de 2003:

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,

Original

excepcionado, na redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, as sociedades cooperativas de produção agropecuária:

Lei nº 10.833, de 2003:

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.

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

Original

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.

Original

Relevante a colação que o STJ, na sistemática dos Recursos Repetitivos, prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973 (arts. 1.035 e ss. do nCPC), tem se manifestado sobre a definição do que é ato cooperativo, vide REsp 1.141.667/RS e 1.164.716/MG.

> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.
>
> 1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.
>
> 2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.
>
> 3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.
>
> 4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.
>
> 5. Recurso Especial desprovido.
>
> 6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Entretanto o tema nº363:

> **"incidência da contribuição destinada ao PIS e da COFINS sobre a receita oriunda de atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas, à luz do disposto no artigo 79, parágrafo único, da Lei 5.764/71"**),

Encontra-se em repercussão geral no STF, tema 0536 Título: Incidência de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo.

> Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º, XVIII; 146, III, c; 194, parágrafo único, V; 195, caput, e I, a, b e c e § 7º; e 239 da Constituição Federal, a possibilidade de lei dispor sobre a incidência, ou não, de COFINS, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo em face dos conceitos constitucionais

Original

> relativos ao cooperativismo: "ato cooperativo", "receita da atividade cooperativa" e "cooperado".

E a PGFN publicou a Nota CRJ nº 561/2016 em que se posiciona haver necessidade de delimitação da matéria já que se encontra pendente de apreciação pelo STF. E a RFB e o CARF se manifestaram a respeito, esclarecendo que:

> **Resumo:** Não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.
>
> **JUSTIFICATIVA:** Não obstante a fixação da tese acima esposada, em sede de julgamento pela sistemática dos recursos repetitivos, os Procuradores da Fazenda Nacional deverão continuar a contestar e a recorrer nas causas que discutam o tema acima exposto, conforme ressalva o art. 19, V, da Lei nº 10.522/02, em razão do reconhecimento de repercussão geral no RE 672.215/CE (tema nº 536 de repercussão geral), que abrange a controvérsia.
>
> Entende-se que a controvérsia ostenta viés constitucional (recepção do art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71 para fins tributários, a adequação de sua compreensão como hipótese de não incidência ao disposto nos arts. 146, III, "c", 150, § 6º, 194, parágrafo único, 195, I, "b" e § 7º, e 239 da Constituição Federal, no art. 34, § 5º, do ADCT e na legislação federal superveniente à revogação do art. 6º, I, da LC nº 70/91, etc.), devendo-se evitar a interposição de REsp quanto à matéria (ressalvada a discussão de matéria não abrangida pelo julgamento do tema nº 363 de recursos repetitivos ou eventual distinção) e insistir na interposição somente de RE. Para tanto, a matéria constitucional deve estar devidamente prequestionada.
>
> **OBSERVAÇÃO:** o STJ não definiu, de modo exauriente, o conceito de "ato cooperativo típico", apenas relacionando-o ao disposto no art. 79, *caput*, da Lei nº 5.764/71. Do precedente, é possível extrair, *a contrario sensu*, que não estão abrangidos no referido conceito os atos **a)** praticados entre cooperativa e terceiro não cooperado ou **b)** desvinculados da consecução dos objetivos sociais da cooperativa. Desse modo, é necessário atentar para as peculiaridades de cada caso concreto.

A partir dos julgados a PGFN enfatiza que não se definiu que tipos de cooperativas, atos, negócios e situações estariam compreendidos na disciplina de suposta não incidência tributária do art. 79 da Lei nº 5.764/71, apenas tendo sido enunciada a tese firmada, cuja aplicação depende, das peculiaridades e controvérsias fático-probatórias e do regime jurídico aplicável a cada caso concreto.

Nesse contexto, nego provimento ao Recurso Voluntário nesta matéria.

Do cálculo dos percentuais de receita tributada e não tributada.

Após os ajustes nas exclusões da base de cálculo mencionadas no tópico anterior, o agente fiscalizador recalculou a proporção

Original

da receita tributada e não tributada considerando às exclusões glosadas como sendo receita tributada.

Solicita a recorrente que após a reversão das exclusões efetuadas na base de cálculo, relativas a receitas que foram consideradas como tributadas, que também seja revisto o cálculo do percentual.

Como as glosas foram mantidas e a única alegação da recorrente é a respeito dessas glosas, não cabe qualquer ajuste nas proporções entre receitas tributadas e não tributadas.

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

Original

> 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:
>
> ...

Original

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)

Original

§ 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, quer por desconto, quer por ressarcimento/compensação.

Por outro lado, ao contrário do que defende a contribuinte o art. 16 da Lei nº 11.116 de 2005, que abre a possibilidade de ressarcimento/compensação de créditos da não cumulatividade vinculados a saídas não tributadas, distingue sim, a origem deles, restringindo o benefício aos créditos básicos apurados com base nos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, e aos créditos de PIS e Cofins importação previstos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004. Assim, no período objeto dos pedidos de ressarcimento, não havia a possibilidade de ressarcimento de saldo de créditos presumidos.

Sobre a possibilidade de ressarcimento, lembre-se que o art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 emprega a expressão "poderão deduzir" das contribuições devidas o crédito presumido referido no artigo, o que significa um encontro de contas no período de apuração entre os créditos e o PIS e a Cofins devidas e não a autorização para a compensação/ressarcimento. Essa é aliás a interpretação fixada pela

Original

> Administração ao publicar o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15, de 2005:
>
> **...**
>
> A possibilidade de ressarcimento/compensação dos créditos presumidos vinculados à produção e à comercialização de leite, desde que atendidas determinadas condições, somente veio integrar o ordenamento com a edição da Lei nº 13.137, de 2015, que incluiu o art. 9º-A na Lei nº 10.925, de 2004. Essa autorização porém, influencia somente períodos posteriores ao do trimestre em exame nos presentes autos.
>
> Ademais, vale ressaltar que a discussão sobre a possibilidade de ressarcimento de créditos presumidos para o caso em foco é irrelevante. Conforme verifica-se na planilha constantes dos anexos ao Termo de |Verificação, todo o crédito presumido foi consumido como desconto das contribuições devidas nos períodos de apuração não havendo sobra para, não fosse a vedação legal, eventual ressarcimento.
>
> Ainda, vale anotar que, não havendo saldo de crédito presumido e diante da impossibilidade de ressarcimento de créditos dessa natureza à época, não há hipótese para a aplicação do art. 73 da Lei nº 9.430, de 1996, cujo escopo, ademais, trata do aproveitamento de ofício de eventual direito de crédito detido por contribuinte com débitos perante a Fazenda Pública.

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.

Original

> 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 REPORTO, na moldura determinada pelo art. 111 do CTN. Nesse sentido já decidiu o STJ.

O direito somente ao crédito presumido foi reconhecido no acórdão nº3201-006.063, de relatoria do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, e também no acórdão nº 3201-006.061 de relatoria do Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, ambos providos por unanimidade de votos, com ementas de igual teor:

> CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. LEITE IN NATURA. As aquisições de leite in natura junto a pessoas físicas e cooperativas, inclusive os serviços de frete correspondentes por elas realizados, ensejam o direito à apuração somente de crédito presumido, tendo em vista a inocorrência de pagamento da contribuição nessas operações.

E também recente julgado dessa turma, de relatoria do Conselheiro Márcio Robson Costa, Acórdão nº 3201-008.341, negado provimento por unanimidade.

> REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004. TRANSPORTE, RESFRIAMENTO E VENDA A GRANEL DE LEITE IN NATURA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Nos termos do inciso II, § 1º, art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, é vedado às pessoas jurídicas que exerçam, cumulativamente, as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura o aproveitamento do crédito presumido de que trata o caput daquele artigo.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. OBRIGATORIEDADE.
>
> É obrigatória a suspensão de incidência prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004, caso atendidos os requisitos previstos na legislação.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA. LEI Nº 10.925/2004. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
>
> O descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2o do art. 2o da Instrução Normativa SRF no 660, de 17 de julho de 2006, não afasta a suspensão de incidência instituída pelo art. 9o da Lei no 10.925, de 23 de julho de 2004.

Nego provimento ao pedido.

Original

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. Segundo o art. 8º da Lei nº 10.925/2004 o crédito presumido deverá ser apurado considerando o valor da nota fiscal, independentemente se no acerto financeiro o valor do frete foi ou não descontado dos produtores.

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.

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

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Original