



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

Processo n° 10680.723290/2010-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-005.169 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2018
Matéria PIS E COFINS
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO. COOPERATIVAS. CREDITAMENTO DE LEITE IN NATURA ADQUIRIDO DE SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF n° 636/2006 era legítima a Cooperativa apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite in natura dos seus associados da Cooperativa, desde que não se vislumbre suspensão da incidência das contribuições na venda.

COFINS. CREDITAMENTO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE NÃO REPASSADO AO FORNECEDOR.

O frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, apenas gerará crédito quando não repassado aos fornecedores da contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer o crédito básico em relação a aquisições de leite in natura sem suspensão, e os créditos de frete tomados pela recorrente e não repassados a seus associados, mantendo-se, portanto, a glosa concernente ao montante descontado dos fornecedores no "primeiro percurso", nos exatos e precisos termos do relatório de diligência fiscal.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lazaro Antonio Souza Soares, Cássio Schappo, e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente).

Relatório

1. Trata-se do PER nº 13613.69118.270707.1.1.09-0046, transmitido em 27/07/2007, posteriormente retificado, em 01/07/2009, pelo PER ativo nº 32998.21792.010709.1.5.09-8202, situados às *fls.* 002 a 004, transmitido para fins de ressarcimento de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativa/exportação (mercado externo), período de apuração referente ao segundo trimestre de 2004, no montante histórico de R\$ 1.167.063,24.

2. Em conformidade com o **relatório fiscal**, situado às *fls.* 21 a 37, a contribuinte ora recorrente transmitiu 22 (vinte e dois) PER/DCOMP referentes a créditos de: **(i)** Cofins não cumulativa/exportação, **(ii)** Cofins não cumulativa/mercado interno, **(iii)** PIS não cumulativo/exportação, **(iv)** PIS não cumulativo/mercado interno, referentes ao período de 01/04/2004 a 31/12/2005. Tais créditos foram analisados originalmente no Processo Administrativo nº 10680.723279/2010-25.

3. O objeto do referido processo foi desmembrado em diversos outros processos administrativos, conforme tabela situada à *fl.* 2, abaixo transposta, com base em tributo, matéria e período de apuração. Encontram-se pautados para a presente assentada de julgamento os processos **10680.7232902010-95** (2º trimestre), **10680.7232912010-30** (3º trimestre) e **10680.7232922010-84** (4º trimestre), todos do ano 2004, que discutem, exclusivamente, créditos de Cofins não cumulativa/exportação.

Período de Apuração	Tipo de crédito	Número do Processo
3º Trimestre/2004	PIS/PASEP Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.280/2010-50
4º Trimestre/2004	PIS/PASEP Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.281/2010-02
1º Trimestre/2005	PIS/PASEP Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.282/2010-49
2º Trimestre/2005	PIS/PASEP Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.283/2010-93
3º Trimestre/2005	PIS/PASEP Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.284/2010-38
4º Trimestre/2005	PIS/PASEP Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.285/2010-82
1º Trimestre/2005	PIS/PASEP Ñ Cumulativo - Mercado Interno	10680.723.286/2010-27
2º Trimestre/2005	PIS/PASEP Ñ Cumulativo - Mercado Interno	10680.723.287/2010-71
3º Trimestre/2005	PIS/PASEP Ñ Cumulativo - Mercado Interno	10680.723.288/2010-16
4º Trimestre/2005	PIS/PASEP Ñ Cumulativo - Mercado Interno	10680.723.289/2010-61
2º Trimestre/2004	COFINS Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.290/2010-95
3º Trimestre/2004	COFINS Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.291/2010-30
4º Trimestre/2004	COFINS Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.292/2010-84
1º Trimestre/2005	COFINS Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.293/2010-29
2º Trimestre/2005	COFINS Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.294/2010-73
3º Trimestre/2005	COFINS Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.295/2010-18
4º Trimestre/2005	COFINS Ñ Cumulativo - Exportação	10680.723.296/2010-62
1º Trimestre/2005	COFINS Ñ Cumulativo - Mercado Interno	10680.723.297/2010-15
2º Trimestre/2005	COFINS Ñ Cumulativo - Mercado Interno	10680.723.298/2010-51
3º Trimestre/2005	COFINS Ñ Cumulativo - Mercado Interno	10680.723.299/2010-04
4º Trimestre/2005	COFINS Ñ Cumulativo - Mercado Interno	10680.723.300/2010-92

4. Em 27/09/2010, foi proferido o **Despacho Decisório n° 2.308** pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (MG), com fundamento no relatório fiscal produzido no processo administrativo originário n° 10680.723279/2010-25, reconhecendo parcialmente o direito creditório referente à Cofins) não cumulativa/exportação (mercado externo), período de apuração referente ao segundo trimestre de 2004, reconhecendo parcialmente o crédito pleiteado, tendo havido divergência quanto: **(i)** créditos básicos relacionados a aquisições no mercado interno: *(i.a)* bens para revenda, e *(i.b)* bens utilizados como insumos: leite *in natura*, frete na compra de leite *in natura*, e insumos diversos; **(ii)** créditos presumidos relacionados a aquisições no mercado interno (bonificação fidelidade); e **(iii)** aquisições no mercado externo de insumos e bens imobilizados.

5. A contribuinte, intimada em 13/10/2010, apresentou, em 12/11/2010, **manifestação de inconformidade**, situada às *fls.* 73 a 83, argumentando, em síntese: **(i)** possibilidade de creditamento integral das aquisições de leite *in natura* de associados, com afronta aos princípios da legalidade e da anterioridade; **(ii)** direito à integralidade do creditamento dos valores incorridos na contratação de serviços de frete sobre aquisição de leite *in natura* dos associados; e **(iii)** equívoco no cálculo da glosa dos créditos referentes ao frete.

6. Em 11/08/2014, a 1ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) proferiu o **Acórdão DRJ n° 02-058.950**, situado às *fls.* 348 a 360, de relatoria da Auditora-Fiscal Marly Custodio de Souza, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo transcrita:

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

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. COFINS NÃO-CUMULATIVA EXPORTAÇÃO.

Somente são passíveis de ressarcimento/compensação os créditos comprovadamente existentes, devendo estes gozar de liquidez e certeza na data da apresentação/transmissão do Perdcomp.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. ÔNUS DA PROVA.

Na relação processual relativa à verificação dos créditos da não cumulatividade pretendidos pelo contribuinte a título de ressarcimento ou compensação, cabe a este a demonstração da obediência aos parâmetros legais de apuração relativos à comprovação da existência e à natureza dos dispêndios.

Manifestação de inconformidade improcedente

Direito creditório não reconhecido

7. A contribuinte foi intimada em 21/08/2014 mediante abertura do arquivo contendo o inteiro teor da decisão no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (*Portal e-CAC*) por meio da opção Consultas Comunicados/Intimações, em conformidade com o termo de abertura de documento situado à *fl.* 374, e interpôs, em 22/09/2014, **recurso voluntário**, no qual argumentou, em síntese: **(i)** a possibilidade de creditamento integral das aquisições de leite in natura de associados; **(ii)** equívoco no cálculo da glosa dos créditos sobre as aquisições de leite de associados, pois o valor de aquisição de não associados seria maior do que o considerado pela fiscalização; **(iii)** direito à integralidade do creditamento dos valores incorridos na contratação de serviços de frete sobre a aquisição de leite in natura dos associados; e **(iv)** equívoco no cálculo da glosa referente aos créditos de frete.

8. Em 27/01/2015, foi proferida a **Resolução CARF nº 3401-000.880**, de relatoria do Conselheiro Bernardo Leite de Queiroz Lima, no qual esta turma, em diversa composição, resolveu, por maioria, vencido o Conselheiro Júlio César Alves Ramos, nos seguintes termos:

"(...) a Recorrente apresentou documentos contábeis e notas fiscais necessários para a apuração dos créditos. Contudo, (...) ao contrário do que verificado no Relatório Fiscal, o montante da aquisição de leite de não-associados foi superior ao da aquisição de associados. Isto se deu porque a autoridade fiscal, ao apurar os créditos, considerou apenas as aquisições dos estabelecimentos industriais, desconsiderando os postos de coleta.

Por sua vez, ao fundamentar a glosa dos créditos de frete, a autoridade fiscal somente embasou-se nos lançamentos contábeis, sem, contudo, mencionar a análise das notas fiscais apresentadas e demais documentos, o que leva a crer que (...)

apurou o crédito somente com base nos lançamentos contábeis do livro razão.

Diante do exposto acima, proponho a conversão em diligência para que sejam apurados os créditos da aquisição de insumos de associados e não-associados, considerando não apenas os estabelecimentos industriais da Recorrente, mas também seus postos de coleta, e os créditos de frete na compra de leite in natura, devendo tais levantamentos serem realizados com base nos documentos contábeis, notas fiscais e demais documentos apresentados pela Recorrente no decurso da fiscalização.

Devem ser avaliados os seguintes quesitos:

a) Aquisição de leite de não-associados:

- 1) Apurar a totalidade de leite adquirido pela Recorrente durante o segundo trimestre de 2004.*
- 2) Verificar as aquisições de associados e as de não-associados para cálculo dos créditos de Cofins.*

b) Frete na compra de leite in natura:

- 1) Verificar nas notas fiscais se o valor do frete está por conta do destinatário.*
- 2) Confrontando-se os valores das notas fiscais e livro razão, apurar se houve o reembolso do frete pelos fornecedores à Recorrente.*
- 3) Calcular o crédito de Cofins sobre o frete na compra de leite **in natura** pago pela Recorrente, descontando-se os valores reembolsados pelos fornecedores.*
- 4) Alocar o montante do crédito da Cofins correspondente ao segundo trimestre de 2004 e vinculado à exportação" - (seleção e grifos nossos).*

9. Em 13/06/2016, foi produzido o **relatório de diligência fiscal**, situado às fls. 423 a 429, no qual a unidade: **(i)** discriminou os valores de aquisições de leite *in natura* de associados (cooperados) e não-associados, conforme Quadro 1, abaixo transposto, **(ii)** argumentou que, devido ao grande número de notas fiscais na aquisição de leite *in natura*, realizou a análise por amostragem, sendo que, a partir do universo amostral selecionado, pôde concluir que foi a contribuinte recorrente (destinatário) quem arcou com o transporte; **(iii)** ao verificar se houve reembolso do frete pelos fornecedores à autuada, constatou que houve desconto do frete apenas no "primeiro percurso" dos fornecedores, durante todo o ano de 2004, conforme lançamentos contábeis na conta 42539 do livro razão; **(iv)** entende que a contribuinte não tem direito ao ressarcimento de crédito presumido de Cofins vinculado à exportação na prestação de frete de leite *in natura* no período de maio a junho de 2004, e expõe, no Quadro 2, abaixo transposto, o demonstrativo mensal dos cálculos para o crédito de Cofins na prestação de serviços de frete de leite *in natura* para o mesmo período:

QUADRO 1 – Relação Percentual – Aquisição de Leite de Não Cooperados / Aquisição Total		
AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO	SEGUNDO TRIMESTRE/2004	
	05/2004	06/2004
COMPRA DE LEITE DE NÃO COOPERADOS PJ (Crédito Básico)	3.420.496,96	2.407.705,12
ADQUIRIDO DE LEITE DE COOPERADOS (Reclassif. em Crédito Presumido)	22.129.526,81	22.848.189,86
% Aquisição Leite Não Cooperado / Aquisição Total de Leite	13,39%	9,53%

QUADRO 2 – Demonstrativo Mensal do Cálculo do Crédito da COFINS Sobre Frete de Leite in Natura			
DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DO CRÉDITO DA COFINS SOBRE FRETE DE LEITE IN NATURA		SEGUNDO TRIMESTRE/2004	
		05/2004	06/2004
Considerado pela Recorrente	Valor do Frete na Aquisição de Leite in Natura - Base de Cálculo da COFINS (BC-COFINS Total)	2.004.086,08	2.237.385,87
	BC-COFINS - Mercado Interno	1.617.541,67	1.909.704,75
	BC-COFINS - Mercado Externo (BC-COFINS Exportação)	386.544,41	327.681,12
	Crédito da COFINS Mercado Interno (7,6%)	122.933,17	145.137,56
	Crédito da COFINS Exportação (7,6%)	29.377,38	24.903,77
% BC-COFINS Exportação / (BC-COFINS Mercado Interno + BC-COFINS Exportação) (%Exp)		19,29%	14,65%
Considerado pela Fiscalização	Valor do Frete na Aquisição de Leite in Natura	2.004.086,08	2.237.385,87
	Desconto do Frete	0,00	280.099,69
	Base de Cálculo da COFINS menos Desconto do Frete (BC-COFINS) (A)	2.004.086,08	1.957.286,18
	% Aquisição Leite Não Cooperado / Aquisição Total de Leite - Quadro 1 (B)	13,39%	9,53%
	% Aquisição Leite Cooperado / Aquisição Total de Leite - Quadro 1 (C)	86,61%	90,47%
	BC-COFINS Crédito Básico $D = (A * B)$	268.296,05	186.592,79
	BC-COFINS Crédito Básico Exportação $E = \%Exp * (D)$	51.748,44	27.327,85
	Crédito Básico da COFINS Exportação - Alíquota de 7,6% $7,6% * E$	3.932,88	2.076,92
	BC-COFINS Crédito Presumido (80% até 07/2004) $F = 80% * (A * C)$	1.388.632,03	1.416.554,71
	BC-COFINS do Crédito Presumido Vinculado à Exportação $G = \%Exp * F$	267.836,77	207.464,54
	Cálculo do Crédito Presumido da COFINS Exportação - Alíquota de 7,6% (caso Devido) $7,6% * G$	20.355,59	15.767,31
	Crédito Presumido da COFINS Exportação Considerado pela Fiscalização	0,00	0,00
	Crédito da COFINS Exportação sobre Frete de Leite - Apurado pela Fiscalização $7,6% * E$	3.932,88	2.076,92

10. A contribuinte, intimada via postal do relatório fiscal em 20/06/2016, em conformidade com aviso de recebimento situado à fl. 430, protocolou, em 20/07/2016, a sua **manifestação**, situada às fls. 408 a 421, argumentando, em síntese, que: **(i)** a diligência, ao confirmar que foi a contribuinte que arcou com o transporte do leite *in natura*, corroborou suas alegações em sede de manifestação de inconformidade; **(ii)** a unidade extrapolou as determinações da diligência quando realizou o rateio dos créditos reconhecidos, classificando-os como ordinários (passíveis de ressarcimento) e presumidos (não sujeitos a ressarcimento), o que, além de ser improcedente, em razão da autonomia da despesa do frete em relação ao insumo transportado, altera os critérios jurídicos fundacionais do despacho decisório.

É o relatório.

Voto

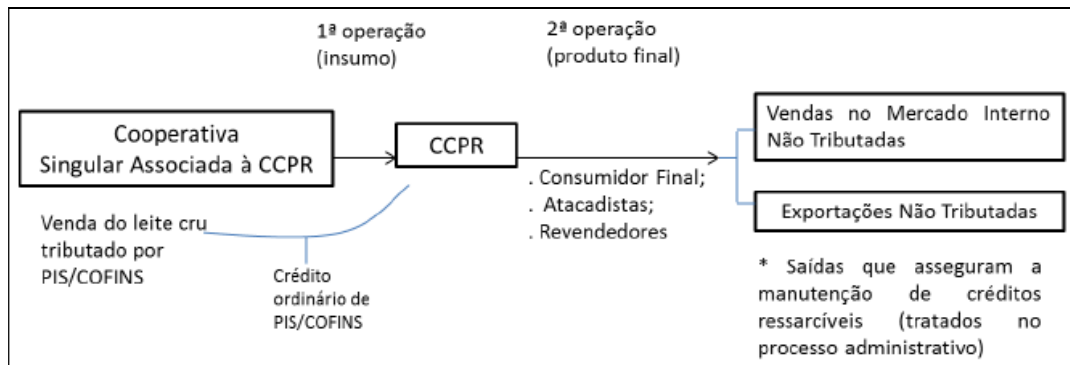
Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

11. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

12. Em síntese, resta controversa a matéria respeitante à possibilidade de apropriação de créditos sobre **(i)** aquisição de leite *in natura* dos cooperados/associados; e **(ii)**

frete contratado para transporte do leite dos fornecedores ao parque fabril da unidade cooperativa, o que se passa a analisar.

13. Em primeiro lugar, quanto **(i)** à glosa sobre a aquisição do leite *in natura* ("leite cru"), esclarece a recorrente se tratar este de seu principal insumo, utilizado para beneficiamento, industrialização e fabricação de produtos lácteos, oferecido à tributação do PIS e da COFINS, e destinado à fabricação de produtos finais tributados e não tributados, sendo que a aquisição é feita de várias pessoas jurídicas, em conformidade com a seguinte cadeia de produção de laticínios, que se recorta, por pertinente, da defesa da autuada:



14. No caso em apreço, restringe-se a análise às aquisições realizadas de sociedades cooperativas associadas à contribuinte recorrente e os créditos vinculados a receitas de exportação (não tributadas, por força de imunidade técnica). Observe-se, a partir da leitura do relatório fiscal, que o leite *in natura* de fato é recebido principalmente dos associados da contribuinte, mas também comprado de não associados, com o fim de compor estoque. Segundo o entendimento da autoridade fiscal, em que pese ter a recorrente incluído na base de cálculo dos créditos básicos o valor do leite adquirido de seus associados, deveria, nos termos do art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, apurar crédito presumido sobre tais valores, nos seguintes termos:

"A cooperativa de produção agropecuária não possui direito ao crédito básico de PIS e COFINS nas operações com associados, por ter o direito de excluir da base de cálculo dessas contribuições os valores repassados a esses últimos, decorrentes da comercialização de produto por eles entregues à cooperativa, como determina o inciso I e § 1º do art. 15 da MP nº 2.15835/ 2001. Logo, se não há cobrança de PIS e de Cofins sobre os valores repassados aos cooperados, o leite adquirido destes não dará direito ao crédito básico e seu valor deve ser excluído da base de cálculo desse tipo de crédito.

Por outro lado, o leite in natura adquirido de cooperados dá direito ao crédito presumido, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Isso altera o valor dos créditos pretendidos pela empresa já que o crédito básico é calculado com 100% das alíquotas das contribuições e, no caso, o crédito presumido é calculado com 80% (para os

meses 05 a 07 de 2004) ou 60% destas alíquotas (após 08/2004)" - (seleção e grifos nossos).

15. Assim, entendeu a autoridade fiscal que, diante do benefício estabelecido pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a recorrente não teria o direito à apropriação de créditos básicos da Cofins, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 10º da Lei nº 10.833/2003, com redação dada pelo art. 21 da Lei nº 10.865/2004:

Medida Provisória nº 2.158-35/2001 - 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.*

Lei nº 10.833/2003 - 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: (...) VI. sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.15835, 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; (...).*

Lei nº 10.637/2002 - Art. 3º *Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor: (...) II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

16. Segundo o raciocínio da acusação fiscal, ainda que não reconhecido o direito ao crédito básico da Cofins, a contribuinte teria direito ao crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, na razão de 80% (meses 05 a 07 de 2004) ou 60% destas alíquotas (após 08/2004):

Lei nº 10.925/2004 - 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. § 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de: (...) III. pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.*

17. O raciocínio não se encontra em harmonia com a legislação tributária, com a posição deste Conselho, ou com a posição externada em Solução de Consulta pela própria Receita Federal do Brasil. Isto porque a Lei nº 10.925/2004, mencionada pelo próprio relatório fiscal, prevê, no § 2º do inciso II do art. 9º que a incidência da contribuição em análise fica suspensa no caso de venda de leite *in natura* efetuada por

Lei nº 10.925/2004 - Art. 9º *A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (...). II de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei (...). § 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF.*

18. Com fundamento de validade na norma de 2004, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 636/2006, posteriormente revogada pela Instrução Normativa SRF nº 660/2006, cujo inciso I do art. 11 prevê:

Instrução Normativa SRF nº 660/2006 - Art. 11. *Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: I. Em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004.*

19. Assim, o que se observa é que, em primeiro lugar, a Lei nº 10.925/2004 estipulou o início da produção de seus efeitos para 01º/08/2004 e, adicionalmente, condicionou a aplicabilidade do regime à ulterior regulamentação da Receita Federal.

20. Recorde-se que todos os processos pautados para a presente sessão de julgamento dizem respeito a períodos de apuração anteriores à edição da norma regulamentar de 2006, como ocorre nos processos **10680.7232912010-30** (3º trimestre de 2004) e **10680.7232922010-84** (4º trimestre de 2004), enquanto que, no processo **10680.7232902010-95** (2º trimestre de 2004), a situação é ainda mais evidente, uma vez que se refere a período anterior à produção de efeitos da própria Lei nº 10.925, publicada em 23/07/2004, nos termos do quanto determinado no inciso III do art. 17:

Lei nº 10.925/2004 - Art. 17. Produz efeitos: (...). III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos arts. 8º e 9º desta Lei.

21. Assim, até o advento da norma infralegal de 2006, a contribuinte não tinha direito ao crédito presumido, mas sim ao crédito básico de Cofins, entendimento este sufragado pela Solução de Consulta nº 214, de 01/06/2009, vazada nos seguintes termos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 214, de 01 de junho de 2009

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins.

EMENTA: PERÍODO DE NÃO APLICABILIDADE DA SUSPENSÃO. DIREITO A CRÉDITO INTEGRAL. OBRIGATORIEDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

No período entre o início da produção de efeitos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. É possível a alteração dos créditos descontados nesse período, sendo exigida a entrega de Dacons e DCTFs retificadoras relativas ao período com créditos alterados. Cabe a compensação com outros tributos e a restituição, bem como a correção pela Selic dos valores a compensar ou a restituir em relação a pagamentos indevidos ou a maior da COFINS. Descabe a compensação com outros tributos e o ressarcimento dos créditos da não-cumulatividade, exceto quando oriundos de receita de exportação ou de vendas sujeitas à não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero.

Em todos os casos, descabe a correção para créditos oriundos da sistemática não-cumulativa.

22. Em idêntico sentido, diga-se, a Solução de Consulta nº 216, de 19/05/2008:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 126, de 19 de maio de 2008**ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins**EMENTA PERÍODO DE NÃO APLICABILIDADE DA SUSPENSÃO. DIREITO A CRÉDITO INTEGRAL. VENDAS EFETUADAS INDEVIDAMENTE COM SUSPENSÃO. LANÇAMENTO A DÉBITO DAS CONTRIBUIÇÕES E EVENTUAL PAGAMENTO.**No período entre a publicação da Lei nº 10.925/2004 (01/08/2004) e da IN SRF nº 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos indevidamente com suspensão e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, independentemente da regularidade fiscal do fornecedor. As vendas efetuadas indevidamente com suspensão, no mesmo período, devem ser revistas, com o lançamento a débito da COFINS e eventual pagamento do saldo devedor.*

23. Esta a posição, não obstante, desta turma julgadora, em diversa formação, da qual apenas remanesce o Conselheiro Robson José Bayerl, no **Acórdão CARF nº 3401-002.990**, proferido em sessão de 20/03/2015, de relatoria da Conselheira Ângela Sartori, em que era parte a mesma contribuinte do presente caso, e em que se decidiu dar provimento parcial para reconhecer o direito ao crédito sobre as aquisições de leite, vencidos, neste particular, os Conselheiros Julio César Alves Ramos e Robson José Bayerl, nos termos da ementa abaixo transcrita na parte pertinente ao item sob exame:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009**COOPERATIVAS. CREDITAMENTO DE LEITE IN NATURA ADQUIRIDO DE SEUS ASSOCIADOS.**Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 era legítima a Cooperativa apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite in natura dos seus associados da Cooperativa.*

24. Transcreve-se, abaixo, trecho do voto da relatora:

*"(...) entendo que não pode prevalecer o entendimento em questão, que, não encontra qualquer amparo legal. Na verdade, não existe nenhuma disposição normativa vedando o creditamento nas aquisições dos cooperados.**O benefício da exclusão do ato cooperado da base de débitos do Pis e da Cofins decorre da MP 215829, que é um instrumento para a aplicação da determinação constitucional (artigo 146, III,*

c, da CF/88) de “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

Trata-se de benefício incontestável e constitucionalmente legitimado, que não pode significar impedimento para o aproveitamento de um crédito na apuração de Pis e Cofins, permitido a todos os demais contribuintes que estejam na mesma situação.

Por outro lado, cumpre destacar que o benefício da exclusão do ato cooperado da base de cálculo do Pis e da Cofins foi, na prática, anulado pela aplicação da alíquota zero aos produtos derivados do leite. Ou seja, tanto as cooperativas com as sociedades empresárias, não estão sujeitas ao débito de Pis e Cofins nas vendas de produtos de laticínios.

Assim, vedar à cooperativa o direito ao crédito nas aquisições de cooperados significa dar um absurdo tratamento mais oneroso à cooperativa em comparação com a sociedade empresária, o que é uma contradição inadmissível e totalmente incompatível com a determinação constitucional de dar tratamento adequado ao ato cooperado.

O que sustenta a Recorrente é que, antes da IN SRF nº 636, não existia qualquer limitação ao aproveitamento de créditos de aquisição de bens e insumos do processo produtivo. Até o advento da aludida Instrução Normativa, as cooperativas gozavam tanto do direito às exclusões de base de cálculo a elas aplicáveis quanto aos créditos apurados em decorrência do regime não-cumulativo, de forma simultânea e sem que uma circunstância excluísse a outra.

Em 2004, por meio da Lei 10.865/2004, as cooperativas de produção agropecuária (tal como a Recorrente), além das exclusões da base de cálculo previstas na legislação, foram autorizadas a aderir à sistemática não-cumulativa de PIS e COFINS.

Sob esse regime, a cooperativa passou a tomar crédito das aquisições de insumos necessários à sua atividade (sendo o leite in natura o principal), bem como os demais créditos previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nota-se que a regra que autorizou a adoção do regime não-cumulativo às cooperativas de produção agropecuária ressalvou, expressamente, a subsistência concomitante do direito às exclusões de base de cálculo previstas no art. 15 da MP 2.15835/ 2001. Esse é, como visto, exatamente o dispositivo invocado pela Fiscalização para justificar a glosa.

Posteriormente, a Lei 10.925/2004 instituiu a suspensão da incidência do PIS e da COFINS nas vendas feitas por associados a cooperativas e, conjuntamente, instituiu o crédito presumido (em alíquotas menores e formas de aproveitamento diversas) em favor do adquirente.

No entanto, embora a Lei 10.925/2004 (D.O.U de 26/07/2004) tenha estipulado o início da produção de efeitos das regras relativas à suspensão para 1º de agosto de 2004 (v. art. 17), é certo também que condicionou a aplicabilidade desse regime à regulamentação da Receita Federal.

Essa regulamentação, por sua vez, somente ocorreu em 2006, por meio da IN SRF nº 636 (D.O.U de 04/04/2006), a qual dispôs “sobre a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda de produtos agropecuários e sobre o crédito presumido decorrente das aquisições desses produtos.”

Nesse contexto, pode-se concluir que, antes da IN SRF nº 636/2006, não estava efetivamente em vigor a suspensão das contribuições ao PIS e COFINS nas hipóteses em exame. Conseqüentemente, até então, era legítima a apuração do crédito integral das contribuições pela aquisição do leite dos associados da Cooperativa" - (seleção nossa).

25. O posicionamento desta turma foi ecoado pelo Acórdão CARF nº 3402-003.968, proferido em sessão de 28/03/2017, de relatoria do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, em que era parte a mesma contribuinte do presente caso, e que reconheceu como válidos, por maioria de votos, os créditos apurados em relações às aquisições de leite *in natura*, vencidos, neste tema, os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra, **unificando, assim, o entendimento das duas turmas da 4ª Câmara desta Seção sobre a matéria**, nos termos da ementa abaixo transcrita na parte pertinente à tese em apreço:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

26. Observe-se, por outro lado, que o creditamento implica a necessidade de observância aos demais requisitos legais em neste sentido, apenas poderá ser reconhecido para aqueles produtos vendidos sem a respectiva suspensão da incidência das contribuições, em consonância com o quanto decidido, *e.g.*, no Acórdão CSRF nº 9903.006.702, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, em sessão de 15/05/2018.

27. Assim, voto por conhecer e julgar procedente o recurso voluntário neste particular para reconhecer o creditamento, mas somente para os produtos por elas vendidos sem a suspensão da incidência.

28. Em segundo lugar, quanto ao **(ii)** frete contratado para transporte do leite dos fornecedores ao parque fabril da unidade cooperativa, como se denota do relatório fiscal aventou-se que o valor referente aos serviços de frete, na compra de leite *in natura*, seria descontado dos fornecedores deste insumo:

"A autoridade fiscal fundamentou sua conclusão com base nos lançamentos contábeis da Recorrente. Assim, conclui a fiscalização que, se o ônus desse serviço foi suportado pelos fornecedores de leite e não pela CCPRMG, os créditos relacionados ao frete na compra de leite in natura devem ser glosados".

29. Reproduzo as razões do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, antigo e respeitado integrante deste colegiado, redator do voto vencedor do já mencionado Acórdão CARF nº 3401-002.990:

Parece-nos que razão não assiste à contribuinte neste aspecto do seu recurso voluntário.

A autoridade de jurisdição, ao apreciar os pedidos e o direito creditório alegado pela contribuinte, decidiu glosar os créditos relacionados aos gastos com fretes para transportar o leite in natura adquiridos dos associados (...) porque se constatou, com a análise dos lançamentos contábeis, que esses custos foram descontados dos fornecedores do leite.

Tanto a autoridade de jurisdição, como os julgadores a quo, esposarem o mesmo entendimento e concluíram que o ônus do frete foi suportado pelos fornecedores de leite e não pela CCPRMG, que procurou se creditar dos mesmos (sic).

A contribuinte contesta esta decisão e afirma que é ela que consta como a única titular dos contratos e demais documentos relativos a esses serviços de transporte e foi ela quem assumiu o ônus dos pagamentos aos prestadores do serviço.

(...) Ocorre que as leis que disciplinam a matéria são meridianamente claras: o direito ao creditamento requer que os respectivos gastos tenham sido pagos ou creditados pela contribuinte em favor do prestador de serviços. In verbis nas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica **poderá descontar créditos** calculados em relação a:*

(...) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; II aos custos e despesas

incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País (...).

A recorrente não contesta que, no período de 01/2006 a 03/2007, esses gastos com frete foram descontados dos valores devidos aos fornecedores do leite in natura, seus associados, conforme constatado pela autoridade fiscal e demonstrado pelos lançamentos contábeis da contribuinte.

Essa transferência do ônus do frete para o fornecedor subtrai da contribuinte uma das condições definidas pela Lei para justificar o direito ao creditamento, qual seja: ter tido o ônus de ter pago o frete. Correta a argumentação dos julgadores de 1º piso que afirmaram:

Se a própria contabilidade da Cooperativa evidencia que esses custos foram descontados dos fornecedores de leite, a conclusão a que se chega é que não poderiam, em nenhuma hipótese, ser apropriados como créditos pela interessada.

Sendo assim, divergimos do voto da Conselheira Ângela Sartori neste item e propomos seja negado provimento ao recurso voluntário" - (seleção e grifos nossos).

30. Observa-se, por outro lado, que, nos termos da diligência, foi a contribuinte recorrente (destinatário) quem arcou com o transporte e, ao verificar se houve reembolso do frete pelos fornecedores à autuada, informa que houve desconto do frete apenas no "primeiro percurso" dos fornecedores, durante todo o ano de 2004, conforme lançamentos contábeis na conta 42539 do livro razão.

31. Em nosso entendimento, o frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, apenas gerará crédito quando não repassado, sem guardar absolutamente qualquer relação, diga-se, com a sistemática de creditamento do bem transportado. Tampouco é possível se presumir, sem suporte probatório adequado, que houve repasse dos custos aos cooperados.

32. Neste sentido, ademais, o posicionamento adotado pelo Acórdão 3402-003.968, proferido em sessão de 28/03/2017, já referido, vencidos os Conselheiros Jorge Freire e Waldir Navarro Bezerra, que negaram provimento, e as Conselheiras Thais de Laurenttis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne, que deram provimento em maior extensão para reconhecer o direito ao crédito em relação à totalidade dos fretes, nos termos da ementa abaixo transcrita na parte pertinente à matéria em debate:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

33. Transcreve-se, abaixo, trecho das razões que fundamentam o voto vencedor, que adotamos como nossas:

"18. Não obstante, outro ponto de discórdia no presente caso diz respeito ao creditamento feito pela recorrente em razão do pagamento de frete na aquisição de leite in natura.

*19. Convém destacar que, segundo o que restou apurado nos autos, **a fiscalização e o contribuinte convergem em relação ao fato de que o frete em questão foi formalmente arcado pela Recorrente**, consoante se extrai das notas fiscais de aquisição do leite in natura, donde se extrai que o frete para tais operações é custeado pela recorrente, configurando, pois, custo na aquisição de tais bens. Em suma, a recorrente e a fiscalização admitem que o frete em questão é formalmente custeado pela recorrente, o que torna este fato inconteste.*

20. A discussão, todavia, gravita em torno do fato da recorrente repassar os custos de tais fretes para seus fornecedores, o que, por sua vez, impediria atribuir à referido frete a natureza de custo de aquisição (...).

(...) 21. Não é demais lembrar que estamos tratando de uma cooperativa, que recebe os bens dos seus cooperados para vendê-los no mercado. Uma parcela do montante recebido por esta venda feita no mercado é devolvido ao cooperado em razão da sua produção, oportunidade em que a recorrente faz o desconto do valor pago a título de frete e que é aqui questionado.

(...) 22. Logo, se a recorrente recupera o valor do frete que, formalmente, é por ela pago, não é possível dar a tal frete o tratamento material de custo de aquisição, o que torna válida a glosa aqui debatida.

*23. Ressalte-se, todavia, que ainda remanesce uma questão neste tópico em particular, haja vista que, subsidiariamente, o contribuinte alega a existência de um equívoco no cálculo desta glosa. **Assim, segundo o recorrente, a fiscalização teria partido da premissa que o custo com todos os fretes glosados teria sido repassado aos seus cooperados, o que não seria verdadeiro, já que tal repasse se limitaria apenas à parcela do leite transportado.***

(...) A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão,

até que porque não haveria qualquer sentido nisso, já que o frete sofreu a incidência integral da contribuição e, por isso, não pode ser comparado ao procedimento aplicável ao bem transportado.

27. Logo, uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Inclusive, é assim que tem decidido este Tribunal administrativo.

28. Com base em tais fundamentos reconheço como válido apenas aquele crédito de frete tomado pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para seus associados.

*(...) 29. Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para: (...) (ii) **reconhecer como válido apenas aqueles créditos de frete tomados pela recorrente e cujo custo de aquisição não foi repassado para os seus associados**" - (seleção e grifos nossos).*

34. Assim, voto por conhecer e julgar parcialmente procedente o recurso voluntário neste particular, devendo ser reconhecidos unicamente os créditos de frete tomados pela recorrente e **não repassados** a seus associados, **mantendo-se**, portanto, a glosa concernente ao montante descontado dos fornecedores no "primeiro percurso", nos exatos e precisos termos do relatório de diligência fiscal.

Assim, voto por conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator