



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.723296/2010-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.600 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2021
Recorrente COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

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

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006, era legítimo à Cooperativa apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite *in natura* de seus associados, desde que não suspensa a incidência de tais 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RESSARCIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO APURADO EM DILIGÊNCIA.

Comprovada a existência do crédito postulado através de diligência fiscal, resta confirmada sua liquidez e certeza, devendo ser reconhecido o direito creditório nos valores apurados.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que sejam aplicados os resultados dos Relatórios Fiscais referentes às diligências realizadas em cumprimento às Resoluções proferidas por este Colegiado. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-009.593, de 23 de novembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10680.723282/2010-49, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

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 o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de análise de PER/DCOMP transmitido para fins de ressarcimento de créditos de contribuição de PIS/COFINS não cumulativa/exportação (mercado externo).

Conforme disposto no Relatório Fiscal, o sujeito passivo transmitiu PER/DCOMPs 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, cujo objeto foi desmembrado em diversos outros PAF's, com base em tributo, matéria e períodos de apuração.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil proferiu Despacho Decisório, com fundamento no Relatório Fiscal produzido no PAF nº 10680.723279/2010-25, reconhecendo parcialmente o direito creditório referente à Cofins não cumulativa/exportação (mercado externo).

Inicialmente, houve divergência entre os valores apurados pela Contribuinte e pela Fiscalização quanto aos seguintes itens:

1) Créditos básicos relacionados a aquisições no mercado interno:

1.1) Bens para revenda

1.2) Bens utilizados como insumos

1.2.1) Insumos diversos - Aquisições Mensais de Milho e seus Subprodutos

1.2.2) Créditos básicos o valor do leite adquirido de seus associados

1.2.3) Frete na compra de leite *in natura*

2) Créditos presumidos relacionados a aquisições no mercado interno de produtos agropecuários de pessoas físicas e jurídicas, instituídos pelo art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

2.1) Bonificação paga aos associados

3) Aquisições no mercado externo de insumos e bens imobilizados

A Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade com os seguintes questionamentos:

a – Possibilidade de creditamento integral das aquisições de leite *in natura* de associados:

a.1 – Afronta ao princípio da legalidade;

a.2 - Afronta ao princípio da irretroatividade tributária.

b – Equívoco no cálculo da glosa dos créditos sobre as aquisições de leite de associados: valor de aquisição de não associados é maior do que o considerado pela fiscalização.

c – Equívoco no cálculo da glosa dos créditos sobre as aquisições de leite de associados: da incorreta proporção de rateio adotada pela fiscalização.

d – Do direito à integralidade do creditamento dos valores incorridos na contratação de serviços de frete sobre a aquisição de leite *in natura* dos associados.

e – Equívoco no Cálculo da Glosa referente aos Créditos de Frete.

f – Glosa de Insumos Adquiridos com Alíquota Zero (Item 5.1.2 do Relatório Fiscal): Equívoco da Fiscalização ao Imputar Glosa a Valores Vinculados à Exportação e ao Mercado Interno Não Tributado.

A Delegacia Regional do Brasil de Julgamento julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, determinando à Unidade de Origem as seguintes providências:

1) Seja refeita a apuração dos créditos passíveis de ressarcimento (Tabela 13 - Relação e Aproveitamento dos Créditos da Contribuição para o Pis, Tabela 14 - Relação e Aproveitamento dos Créditos da Contribuição para a Cofins e Tabela 15 – Relação dos Créditos Não Cumulativos de Pis e Cofins), **de modo a computar as bases de cálculos dos créditos de Pis e Cofins do leite *in natura* adquirido de “PJ Não Cooperados”, vinculados à Receita Não Tributada no Mercado Interno.**

2) Sejam tomadas as providências julgadas necessárias para que a glosa dos créditos relativos ao frete na compra do leite *in natura*, nas aquisições vinculadas às Receitas Não Tributadas no Mercado Interno surta seus efeitos, conforme discutido no *Subitem d.1* do presente Voto.

3) Seja reconhecido à Interessada eventual diferença de direito creditório, relativo ao Pis/Cofins, Não Cumulativo – Exportação, decorrente da nova apuração efetuada, observada a decisão exarada nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.38.00.028038-5.

O v. Acórdão foi proferido pela DRJ com a seguinte Ementa:

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

Período de apuração: Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. PIS NÃO-CUMULATIVO 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.

ERRO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO. REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Constatado que a autoridade fiscal deixou de computar créditos do regime não cumulativo, por ela reconhecidos, conforme prevê a legislação aplicável à época, deve ser deferido o ressarcimento da parcela complementar do correspondente crédito.

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 esta demonstração da obediência aos parâmetros legais de apuração relativos à comprovação da existência e à natureza dos dispêndios.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Regularmente cientificada do acórdão da DRJ, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, através do qual argumentou, em síntese:

- i)* Sobre 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 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;
- iv)* Equívoco no cálculo da glosa referente aos créditos de frete; e
- v)* Erro na imputação da glosa de aquisições de produtos com alíquota zero às receitas de mercado interno não tributado e exportado, uma vez que os bens se destinavam exclusivamente a venda de produtos tributados no mercado interno, o que impediria a utilização do rateio proporcional.

Este Colegiado converteu o julgamento do recurso em diligência, para apuração dos 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.

A Unidade de Origem apresentou Relatório de Diligência, reconhecendo valor adicional passível de creditamento.

Com o retorno do processo para julgamento, foi proposta nova diligência para a repartição de origem avaliar a alegação de erro na imputação da glosa de aquisições de produtos com alíquota zero às receitas de mercado interno não tributado e exportado, verificando se os bens se destinavam exclusivamente a venda de produtos tributados no mercado interno, e o reflexo no rateio dos créditos e subsequente glosa, com a elaboração de nova planilha de cálculo dos créditos reconhecidos em complemento da informação fiscal elaborada em atendimento à Resolução anterior.

A Unidade de Origem anexou aos autos o Relatório de Diligência Fiscal com os esclarecimentos solicitados.

A Recorrente apresentou manifestação, informando que não possui ressalvas em relação aos cálculos elaborados pelo Órgão Fiscal em cumprimento à Resolução.

Após, o processo foi encaminhado para novo sorteio perante este Colegiado e julgamento.

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:

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Considerando a intimação da Contribuinte ocorrida em data de 29/10/2014 (e-fls. 382) e o Recurso Voluntário protocolado em 28/11/2014 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 499), resta demonstrada sua tempestividade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Mérito

Conforme Relatório Fiscal, a Recorrente trata-se de indústria de laticínios com capital nacional, atuando na industrialização de leite, bem como na armazenagem e revenda de diversos produtos, que são direcionados para cooperativas e produtores rurais associados, além de possuir fábrica de ração animal.

No período fiscalizado, após análise de dados contábeis e fiscais, arquivos de notas fiscais, memórias de cálculos, Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais - DACON, foi apurado que a Contribuinte industrializou leite *in natura*, adquirido de cooperados associados e de pessoas físicas e pessoas jurídicas diversas, para produção de produtos lácteos com fins de venda no mercado interno e externo. Igualmente adquiriu insumos para diversificação de sua produção.

Foi realizada a reconstituição dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) apresentados à RFB, sintetizados e agrupados na Tabela 1 – “Apuração dos Créditos da Contribuição para PIS e COFINS”, relacionando os dados mensais apurados/declarados pela contribuinte (“VALOR DECLARADO”) e os valores aceitos pela fiscalização (“VALOR AJUSTADO”).

Tomando por base o Relatório Fiscal produzido no PAF n.º 10680.723279/2010-25, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG reconheceu parcialmente o direito creditório, divergindo com relação aos créditos já mencionados.

A Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada parcialmente procedente pela DRJ de origem, remanescendo a controvérsia sobre os seguintes créditos:

- i) Aquisição de leite *in natura* de seus cooperados/associados;
- ii) Frete contratado para transporte do leite dos fornecedores às instalações fabris da unidade cooperativa.

Conforme mencionado na Resolução n.º 3402-002.277, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, a questão foi objeto de diversos processos administrativos, com períodos de apuração e trâmites processuais ocorridos em momentos distintos.

Com isso, o i. Conselheiro Relator anterior seguiu o mesmo procedimento adotado pelos julgadores nos demais processos, com a prévia conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem apurasse os créditos da aquisição de insumos de associados e não-associados, considerando não apenas os estabelecimentos industriais da Recorrente, mas também seus postos de coletas, 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, com avaliação dos seguintes quesitos:

a) Aquisição de leite de não-associados:

- 1) *Apurar a totalidade de leite adquirido pela Recorrente durante o trimestre objeto do pedido em questão;*
- 2) *Verificar as aquisições de associados e as de não-associados para cálculo dos créditos da contribuição.*

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 da contribuição 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 contribuição correspondente ao trimestre objeto do pedido e vinculado à exportação*

Em cumprimento à Resolução, a Unidade de Origem apresentou Relatório de Diligência Fiscal, com os resultados abaixo demonstrados.

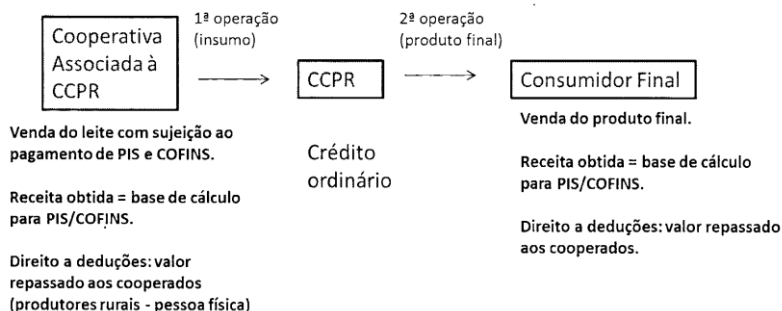
2.1. Aquisição de leite *in natura* de seus cooperados/associados

Com relação ao direito creditório originado da aquisição de leite *in natura* dos cooperados/associados da Recorrente, a defesa argumenta que tal produto é seu

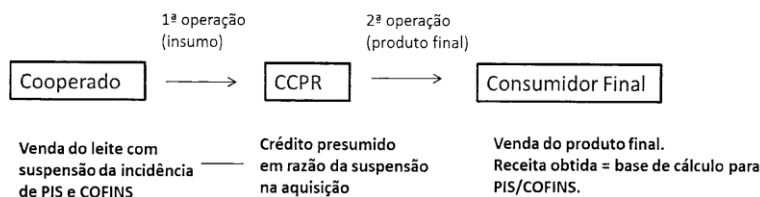
principal insumo, utilizado para beneficiamento, industrialização e fabricação de vários produtos lácteos, sendo tributado pelo PIS e pela COFINS, destinado à fabricação de produtos finais tributados e não tributados.

A cadeia produtiva de laticínios relativa à Recorrente foi ilustrada em razões recursais da seguinte forma:

Antes da suspensão das contribuições implementada pela IN SRF 636/2006:



Após a suspensão das contribuições (na operação de aquisição do insumo pela CCPR, fornecido pelo cooperado) implementada pela IN SRF 636/2006:



Em síntese, a Contribuinte justifica o direito creditório em análise com os seguintes argumentos:

- ✓ Antes da suspensão da incidência prevista pela Lei n.º 10.925/2004, concretizada pela Instrução Normativa 636/2006, os insumos adquiridos dos respectivos cooperados, agregados no produto final vendido, estavam sujeitos à incidência de PIS/COFINS;
- ✓ O art. 23 da IN SRF 635/06 supostamente prevê que apenas as aquisições de não associados autorizam a apuração de crédito, sendo que o art. 26 da IN SRF 635/06 autoriza a apuração do crédito presumido sobre esses valores;
- ✓ O art. 15 da MP 2.158-35/2001, versa sobre a exclusão do ato cooperado da base de débitos, sendo que o direito ao crédito pressupõe que a operação de entrada (aquisição do insumo) seja tributada pelo PIS e a COFINS;
- ✓ O artigo 17 da Lei n.º 11.033/04 expressamente prevê que “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.”

✓ Até abril de 2006, quando implementada a suspensão prevista no art. 9º da Lei 10.925, as aquisições de leite in natura de associados eram tributadas pelas cooperativas fornecedoras.

Com razão à defesa.

Sobre a matéria, inicialmente destaco que em 31/03/2014, foi publicada a **Solução de Consulta COSIT n.º 65**, com efeitos vinculantes, ratificando o direito ao crédito fiscal integral do PIS/Pasep e da COFINS, nas aquisições de café de sociedades cooperativas que submeteram o produto à atividade agroindustrial, ainda na vigência da Lei n.º 10.925, de 2004, cuja Ementa abaixo colaciono:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.637/2002, art. 3º

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833/2003, art. 3º.

Destaco os seguintes fundamentos que embasaram a conclusão da Solução de Consulta em referência:

7. As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas, o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos compradores de seus produtos. As sociedades cooperativas, além da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento, também apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários relativamente às operações referidas na MP n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 15, I a V.

8. Para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, o constituinte não traçou as linhas mestras a serem adotadas na definição da sistemática da não cumulatividade, ficando a encargo das leis ordinárias modelarem o funcionamento da mesma. Assim, as hipóteses de creditamento devem seguir a disciplina estabelecida pelo legislador ordinário, que optou por, ao invés de adotar o modelo vigente para o IPI e o ICMS, estabelecer bases de cálculo e alíquotas para cálculo dos créditos a serem descontados pelo adquirente. Logo, as hipóteses que dão direito a crédito para as contribuições não correspondem ao montante dos valores devidos nas etapas anteriores.

9. Assim, para aproveitamento de créditos nas aquisições junto a cooperativas, deve-se observar as mesmas normas vigentes para a apuração de créditos em relação a aquisições junto a pessoas jurídicas em geral.

10. Sabendo-se que, regra geral, não há impedimento ao aproveitamento de créditos nas aquisições de produtos junto a cooperativas, não há mais questão de interpretação da legislação tributária a ser resolvida. Basta aplicar literalmente a legislação referente à situação descrita na consulta, sendo vedada a apuração de créditos em relação às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.

Diante da insurgência da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região (SP), defendendo a aplicação do inciso II do §2º do artigo 3º da Lei n.º. 10.637, de 2002 e 10.833, de 20031, foi emitido o PARECER/PGFN/CAT/Nº 1425 /2014, favorável à Solução de Consulta COSIT n.º 65, de 2014.

Com isso, até a entrada em vigor da IN SRF n.º 636/2006, a Recorrente estava correta ao aproveitar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite *in natura* dos seus associados.

Neste sentido, reproduzo os fundamentos adotados em julgamento ao Processo Administrativo Fiscal n.º 10680.723291/2010-30, referente à mesma Contribuinte, no qual foi proferido o v. Acórdão n.º 3401-005.170², de relatoria do Ilustre Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

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 n.º 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 n.º 2.15835/ 2001. Logo, se não há cobrança de PIS e de Cofins

¹ § 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.

² ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

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

Até a entrada em vigor da IN SRF n.º 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.

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, queregulamentou 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 n.º 214, de 01/06/2009, vazada nos seguintes termos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 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 DAFON E DCTF.

No período entre o início da produção de efeitos do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 (01/08/2004) e da publicação da IN SRF n.º 636/2006 (04/04/2006), podem ser descontados créditos integrais relativos aos produtos adquiridos de pessoas jurídicas de cooperativas de produção agropecuária e que correspondam às hipóteses de crédito do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. É possível a alteração dos créditos descontados nesse período, sendo exigida a entrega de DAFons 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.

Em idêntico sentido, diga-se, a Solução de Consulta n.º 216, de 19/05/2008:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 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 n.º 10.925/2004 (01/08/2004) e da IN SRF n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 ressaltou, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9903.006.702, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, em sessão de 15/05/2018.

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.

Em razão dos mesmos fundamentos, voto pelo reconhecimento do direito ao crédito da contribuição para o PIS, originado da aquisição de leite *in natura* de seus cooperados/associados, devendo ser aplicados os resultados das diligências fiscais realizadas neste processo, no valor apontado no Relatório Fiscal abaixo tratado.

2.2. Frete contratado para transporte do leite dos fornecedores às instalações fabris da unidade cooperativa.

A Fiscalização glosou os créditos de frete na aquisição de leite das cooperativas associadas da Recorrente, contratado para o transporte do leite dos fornecedores à instalação fabril da Recorrente, concluindo que a contabilidade da Recorrente demonstra que o ônus correspondente foi descontado dos pagamentos aos fornecedores do insumo.

Defende a Recorrente que houve glosa a maior do frete, uma vez que somente em algumas operações ocorreu o desconto de tal encargo dos fornecedores.

Com relação ao crédito em análise, igualmente colaciono os fundamentos demonstrados no r. voto do i. Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, proferido em julgamento ao PAF nº 10680.723291/2010-30, acima mencionado:

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, esposaram o mesmo entendimento e concluíram que o ônus do frete foi suportado pelos fornecedores de leite e não pela CCPR- MG, 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 crédito 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 crédito, 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 crédito 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 Laurentis 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.

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 de 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.

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.

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.

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).*

*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.*

Observo que a conclusão adotada na decisão acima colacionada, recentemente foi ratificada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do v. Acórdão nº 9303-011.734, de relatoria do Ilustre Conselheiro Valcir Gassen, proferido com a seguinte Ementa:

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Assim, compete à CSRF, por suas turmas, julgar Recurso Especial interposto contra decisão que der a legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF, sendo que não será conhecido o recurso que não demonstrar esta divergência (art. 67, § 1º, do RICARF).

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.

Portanto, igualmente deve ser reconhecido o direito creditório em referência, no valor apontado no Relatório de Diligência Fiscal abaixo tratado.

2.3. Dos resultados das diligências realizadas neste processo

Em resposta à Resolução nº 3402-002.277, a Unidade de Origem apresentou os seguintes esclarecimentos em Relatório Fiscal de Diligência, verificando a existência, certeza e liquidez do crédito nos seguintes valores:

a) AQUISIÇÃO DE LEITE DE NÃO ASSOCIADOS

1) Apurar a totalidade de leite adquirido pela Recorrente durante o trimestre objeto do pedido em questão;

2) Verificar as aquisições de associados e as de não-associados para cálculo dos créditos da contribuição.

Em relação ao creditamento de leite *in natura* adquirido de associados e não associados do período de apuração de janeiro a março de 2005, segue abaixo o Quadro 1 com o demonstrativo mensal dos cálculos efetuados para os valores passíveis de creditamento do PIS (mercado interno, não tributado e para a exportação), com base nas aquisições de associados e de não associados.

QUADRO 1 - AQUISIÇÕES DE LEITE IN NATURA NO MERCADO INTERNO

AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO	janeiro/2005		fevereiro/2005		março/2005	
	BASE EMPRESA	% BASE	BASE EMPRESA	% BASE	BASE EMPRESA	% BASE
02 - LEITE	37.231.814,63		35.855.918,65		36.844.189,13	
Mercado Interno	26.591.015,36	71,42%	27.597.051,09	76,97%	29.841.159,40	80,99%
<i>Não tributado</i>	6.539.797,70	17,57%	5.431.991,35	15,15%	5.231.676,30	14,20%
<i>Exportação</i>	4.101.001,58	11,01%	2.826.876,21	7,88%	1.771.353,43	4,81%
COMPRA DE NÃO COOPERADOS	1.752.173,44		1.912.252,62		2.160.653,92	
<i>Valor do PIS - Não tributado</i>	5.078,22		4.779,99		5.062,22	
<i>Valor do PIS - Exportação</i>	3.184,47		2.487,57		1.713,98	
ADQUIRIDO DE COOPERADOS	35.479.641,19		33.943.666,03		34.683.535,21	
<i>Valor do PIS - Não tributado</i>	102.828,45		84.847,86		81.260,44	
<i>Valor do PIS - Exportação</i>	64.482,06		44.155,89		27.513,35	

b) FRETE NA COMPRA DE LEITE IN NATURA

1) Verificar nas notas fiscais se o valor do frete está por conta do destinatário.

O Sr. Relator determinou que a unidade apure 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."

Intimamos a empresa, através do TERMO DE CIÊNCIA E INTIMAÇÃO – DILIGÊNCIA FISCAL, com ciência em 08/01/2020, o que se segue:

"1) Apresentar cópia digital (extensão PDF) dos conhecimentos de transporte cujos dados estão relacionados no arquivo "COMPROVAÇÃO TOMADOR DO FRETE.xlsx", anexado ao DCC."

Em 28/01/2020, a empresa responde ao Termo e alega o que se segue:

"Para resposta a esse item, a contribuinte apresenta os documentos listados abaixo, inseridos no arquivo "Docs_Comprobatorios.pdf", bem como a planilha nomeada "CCPR - NF FRETE - FISCALIZACAO 2005" inseridas no arquivo "Docs_Comprobatorios.rar":

- Resumo de Pagamentos a Fornecedor
- Razão Auxiliar de Fornecedores
- Laudo Pericial do Incêndio na Memovip,
- CTCR nº 8 e 469 ambos do local 18

A contribuinte esclarece que está apresentando apenas os CTCR's (Conhecimentos de Transporte) referentes ao local 18, pois os arquivos

dos demais estabelecimentos encontravam-se na Memovip, quando do incêndio ocorrido em 2014 (laudo anexo).

Contudo, a contribuinte apresenta o Resumo de Pagamento a Fornecedor e o Razão Auxiliar de Fornecedores, relativos a todos os conhecimentos de transporte listados na intimação, os quais comprovam, inequivocamente, que a CCPR efetivamente arcou com o pagamento dos fretes, fazendo jus ao crédito de PIS e COFINS respectivo.”

2) Confrontando-se os valores das notas fiscais e livro razão, apurar se houve o reembolso do frete pelos fornecedores à Recorrente.

Ao apurar se houve o reembolso do frete pelos fornecedores de leite in natura, em atendimento ao que foi solicitado pelo Sr. Relator, analisamos a conta nº 42539 – “FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR”, cujos valores principais da conta são lançamentos a crédito e que, juntamente com o nome da conta (“PART.PRODUTOR”) sugere que há participação do produtor no custeio do frete. O quadro 2, abaixo, mostra os valores mensais lançados nessa conta.

QUADRO 2 – LANÇAMENTOS NA CONTA Nº 42539

Mês	Código	Conta	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
jan/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	0,00		-	405.173,70	405.173,70	C
fev/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	405.173,70	C	345,68	565.618,61	970.446,63	C
mar/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	970.446,63	C	7.233,63	591.802,00	1.555.015,00	C
abr/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	1.555.015,00	C	10.123,62	578.480,48	2.123.371,86	C
mai/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	2.123.371,86	C	-	554.859,85	2.678.231,71	C
jun/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	2.678.231,71	C	199,84	598.997,56	3.277.029,43	C
jul/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	3.277.029,43	C	-	582.867,79	3.859.897,22	C
ago/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	3.859.897,22	C	-	582.228,98	4.442.126,20	C
set/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	4.442.126,20	C	-	615.745,46	5.057.871,66	C
out/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	5.057.871,66	C	-	644.698,77	5.702.570,43	C
nov/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	5.702.570,43	C	-	838.290,68	6.540.861,11	C
dez/05	42539	FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR	6.540.861,11	C	515,53	910.436,58	7.450.782,16	C

Solicitamos à contribuinte, através de mensagem por e-mail, em 15/04/2020, que a contribuinte justificasse os valores relacionados no Quadro 2:

“(…)

Há na contabilidade da CCPR-MG os seguintes lançamentos a crédito na conta nº 42539 – “FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR”:

(…)

Esses valores mensais, smj, diminuem os valores pagos pela empresa a título de fretes - primeiro percurso, lançados a débito na conta nº 42536 - “FRETES E CARRETOS - 1ºPERCURSO”. Logo, são valores descontados dos fretes, como participação do produtor, como o nome da conta sugere.

Gostaria da posição de vocês sobre essas contas.”

Em resposta à mensagem acima, em 25/05/2020, Samira Ribeiro Narciso, com poderes de substabelecimento, conforme anexo, esclarece o que se segue:

(…)

Podemos verificar que a própria contribuinte afirma que os valores lançados na conta nº 42539 – “FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR” decorrem de acordo comercial entre a CCPR e cooperados.

A contribuinte alega que “O fato de ter existido, em determinado período, acordo comercial entre a CCPR e cooperados, que tomam como parâmetros, dentre outros aspectos, parte do valor de frete incidente sobre a operação, não é suficiente para desnaturar a CCPR como contratante de fato e direito do frete”. Porém, há que ser descontado o valor arcado pelos produtores de leite, conforme determinado pelo Sr Relator, que adotou os termos da resolução 3401- 000.879:

“(…)

3) Calcular o crédito da contribuição sobre o frete na compra de leite in natura pago pela Recorrente, descontando-se os valores reembolsados pelos fornecedores.

Portanto, esses valores devem ser glosados dos créditos com FRETE NA COMPRA DE LEITE IN NATURA.

3) Calcular o crédito da contribuição sobre o frete na compra de leite in natura pago pela Recorrente, descontando-se os valores reembolsados pelos fornecedores.

Segue abaixo o Quadro 3 com o demonstrativo mensal dos cálculos efetuados para os valores passíveis de creditamento do PIS (mercado interno, não tributado e para a exportação), com base nos valores de frete de leite in natura, tendo como glosa os valores creditados na conta nº 42539 – “FRETES PRIM.PERC.PART.PRODUTOR”.

QUADRO 3 – DEMONSTRATIVO MENSAL – CRÉDITO DE PIS SOBRE FRETE DE LEITE IN NATURA

AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO	janeiro/2005			fevereiro/2005			março/2005		
	BASE	%	BASE	BASE	%	BASE	BASE	%	BASE
	EMPRESA	BASE	FISCALIZ.	EMPRESA	BASE	FISCALIZ.	EMPRESA	BASE	FISCALIZ.
02 - Frete na Compra									
GLOSA (CONTA Nº 42539)			405.173,70			565.618,61			591.802,00
Mercado Interno									
2 - Frete Leite	2.197.833,97	75,77%	1.890.851,43	2.070.974,06	77,15%	1.634.573,79	2.674.390,67	83,01%	2.183.156,95
GLOSAS (Frete de Leite na Compra)	(75,77% de 405.173,70)		306.982,54	(77,15% de 565.618,61)		436.400,27	(83,01% de 591.802,00)		491.233,71
Não tributado									
2 - Frete Leite	443.564,83	15,29%	381.609,90	443.873,29	16,54%	360.339,32	412.937,56	12,82%	337.088,94
GLOSAS (Frete de Leite na Compra)	(15,29% de 405.173,70)		61.954,93	(16,54% de 565.618,61)		93.533,97	(12,82% de 591.802,00)		75.848,62
Exportação									
2 - Frete Leite	259.432,38	8,94%	223.196,15	169.343,17	6,31%	133.658,80	134.579,60	4,18%	109.859,94
GLOSAS (Frete de Leite na Compra)	(8,94% de 405.173,70)		36.236,23	(6,31% de 565.618,61)		35.684,37	(4,18% de 591.802,00)		24.719,66
PIS - Exportação									
			3.682,74	(1,65% de 133.658,80)		2.205,37	(1,65% de 109.859,94)		1.812,69
PIS - Não tributado									
			6.296,56	(1,65% de 381.609,90)		5.780,60	(1,65% de 337.088,94)		5.561,97

4) Alocar o montante do crédito da contribuição correspondente ao trimestre objeto do pedido e vinculado à exportação

Em cumprimento, segue o Quadro 4, abaixo, com a alocação do montante dos valores passíveis de creditamento do PIS para o trimestre objeto e vinculado à exportação.

QUADRO 4 – ALOCAÇÃO DO MONTANTE DO CRÉDITO AO TRIMESTRE – RESOLUÇÃO CARF

AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO	janeiro/2005	fevereiro/2005	março/2005	TRIM-1-2005
02 - LEITE IN NATURA				
COMPRA DE NÃO COOPERADOS				
Valor do PIS - Exportação	3.184,47	2.487,57	1.713,98	7.386,01
ADQUIRIDO DE COOPERADOS				
Valor do PIS - Exportação	64.482,06	44.155,89	27.513,35	136.151,30
02 - FRETE NA COMPRA DE LEITE IN NATURA				
Valor do PIS - Exportação	3.682,74	2.205,37	1.812,69	7.700,80
TOTAL	71.349,26	48.848,83	31.040,02	151.238,11

Portanto, o valor total do montante, passível de creditamento, para o “PIS EXPORTAÇÃO”, para o primeiro trimestre de 2005, é de R\$151.238,11, sendo

R\$7.386,01 já reconhecido pela Fiscalização e R\$143.852,10 como adicional, considerando a Resolução do CARF.

Como já mencionado no relatório, a Recorrente foi intimada sobre o resultado da diligência, apresentando a manifestação de fls. 617, pela qual informou não possuir ressalvas em relação aos cálculos elaborados pelo Órgão Fiscal com relação aos créditos básicos de PIS, relativos à aquisição do leite *in natura* realizada pela CCPR dos seus associados, bem como aos créditos de PIS sobre os fretes de leite *in natura*, ambos relativos ao 1º Trimestre de 2005.

Portanto, deve ser reconhecido o direito creditório nos valores apurados no Relatório de Diligência Fiscal.

Por fim, com relação ao alegado erro na imputação da glosa de aquisições de produtos com alíquota zero às receitas de mercado interno não tributado e exportado, a Unidade de Origem prestou os esclarecimentos nos autos através do Relatório de Diligência de fls. 634-635, sobre os quais concordou a Recorrente, motivo pelo qual igualmente deve ser aplicada a conclusão da respectiva diligência.

Ante o exposto, conheço e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que sejam aplicados os resultados dos Relatórios Fiscais referentes às diligências realizadas em cumprimento às Resoluções proferidas por este Colegiado.

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 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 dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para que sejam aplicados os resultados dos Relatórios Fiscais referentes às diligências realizadas em cumprimento às Resoluções proferidas por este Colegiado.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator