



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10746.902859/2011-56  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-014.221 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 20 de julho de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE CARNE E DERIVADOS DE GURUPI

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA E LEGISLAÇÃO NÃO ABORDADAS, NEM MESMO NA DECISÃO RECORRIDA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de divergência que veicula tese não amparada pelo Acórdão paradigma indicado.

A Turma *a quo* reconheceu o direito ao aproveitamento do crédito integral básico da Contribuição para o PIS/Pasep, à alíquota de 1,65%, no período de produção de efeitos da Lei nº 10.925/2004 e a publicação da Instrução Normativa SRF nº 636/2006.

O Recurso Especial versa sobre a impossibilidade de as cooperativas tomarem créditos das contribuições sociais não cumulativas no período em que elas não incidiam sobre o resultado dos atos praticados com seus cooperados, com base no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001, no art. 79 da Lei nº 5.764/71 e no art. 23 da IN/SRF nº 635/2006, argumento não abordado e legislação sequer citada, tanto no Acórdão recorrido como no paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-014.221 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10746.902859/2011-56

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 275 a 284) contra o Acórdão n.º 3301-009.162, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 259 a 273), sob a seguinte ementa (no que interessa à discussão):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2005 (*Neste Processo, o Pedido de Ressarcimento é relativo ao 2º trimestre*)

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. LEI 10.925/04. ART. 8º. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PERCENTUAL. LEI 12.865/13. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO A FATOS PRETÉRITOS.

O percentual definido no inciso I do § 3º do artigo 8º Lei 10.925/04 aplicado sobre alíquota básica das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins para o cálculo do Crédito Presumido da Atividade Agroindustrial, tal como definido em caráter interpretativo na Lei 12.865/13, é de 60 % na aquisição de quaisquer insumos aplicados na fabricação de produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18. Súmula CARF n.º 157.

LEI Nº 10.925/2004. ARTIGOS 8º E 9º. AQUISIÇÃO DE INSUMOS COM SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS PRESUMIDOS. EFICÁCIA.

A suspensão da incidência do PIS/Cofins e o crédito presumido a que faziam direito os adquirentes de produtos a ela sujeitos, foram instituídos com a edição da Lei n.º 10.925/2004, sem interrupção, sendo que a partir de então deveriam ser calculados os créditos presumidos nos percentuais definidos no § 3º do art. 8º do mesmo diploma legal, apenas dependendo de disciplinamento quanto a formalização do aproveitamento dos créditos e suas obrigações acessórias, a ser feito por ato normativo, ato este materializado na IN SRF n.º 636, de 2006, depois revogada pela IN SRF n.º 660, de 2006.

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 básicos 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 n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

**Acordam os membros do colegiado**, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para aplicar o percentual de 60% (sessenta por cento) aos insumos (bovino vivo) utilizados nos produtos referidos no inciso I do § 3º art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, bem como **reconhecer o direito ao aproveitamento do crédito integral básico da Contribuição para o PIS à alíquota de 1,65% no período de produção de efeitos da Lei n.º 10.925, de 2004 (1º/08/2004), e a publicação da Instrução Normativa SRF n.º 636, de 2006 (04/04/2006), devendo ser descontado o crédito presumido apurado no percentual de 35% apurado pela Fiscalização, a fim de evitar-se duplicidade de aproveitamento de créditos (básico e presumido).**

Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3301-009.156, de 17 de novembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10746.902845/2011-32, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (grifou-se)

Ao Recurso Especial, inicialmente, foi negado seguimento (fls. 299 a 305), sendo que, em razão de Agravo (fls. 307 a 313), foi admitida (fls. 316 a 322) a discussão relativa

à “possibilidade de as cooperativas tomarem créditos das contribuições sociais não cumulativas no período em que elas não incidiam sobre o resultado dos atos praticados com seus cooperados”.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 327 a 344), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, alegando que:

1) A decisão adotou o entendimento da Súmula CARF n.º 157:

**Súmula CARF n.º 157:** O percentual da alíquota do crédito presumido das agroindústrias de produtos de origem animal ou vegetal, previsto no art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, será determinado com base na natureza da mercadoria produzida ou comercializada pela referida agroindústria, e não em função da origem do insumo que aplicou para obtê-lo.

2) Se dado provimento ao Recurso, haveria *reformatio in pejus* do Recurso Voluntário, pois a própria Fiscalização já havia reconhecido o direito ao crédito, no percentual de 35 %;

3) O Acórdão indicado como paradigma foi prolatado pelo mesmo Colegiado do recorrido;

4) O paradigma aborda a existência ou não de direito a créditos sobre insumos adquiridos para comercialização no mercado interno, ao passo que, no caso analisado pela decisão recorrida, decorrem de operações com o mercado externo;

5) O paradigma não trata de crédito presumido da agroindústria;

6) No paradigma não existe qualquer justificativa ou questionamento que sustente a tese da recorrente quanto à admissibilidade do crédito para sociedades cooperativas;

7) O paradigma não qualquer alusão à Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, restringindo sua análise à legislação básica de PIS e Cofins, e quanto aos créditos presumidos relativos ao leite, foi superado em face da retroação benigna da regra do art. 9-A da Lei n.º 10.925/2004, incluída pela Lei n.º 13.137/2015.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Este Processo faz parte de um Lote de outros dezoito, tendo o julgamento no CARF seguido a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão n.º 3301-009.156, de 17/11/2020, prolatado no julgamento do Processo n.º 10746.902845/2011-32, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

Este Processo faz parte de um Lote de outros dezoito, tendo o julgamento no CARF seguido a sistemática dos recursos repetitivos, sendo aplicado aos demais o decidido no Acórdão n.º 3301-009.156, de 17/11/2020, prolatado no julgamento do Processo n.º 10746.902845/2011-32, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

O Acórdão paradigma (do Lote) também foi objeto de Recurso Especial da Fazenda Nacional, que não foi conhecido por esta Turma, por unanimidade, no recente Acórdão n.º 9303-013.860, de 16/03/2023, de relatoria da Conselheira Vanessa Marini Cecconello (nesta Sessão eu estava ausente, substituída pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Não deve ser conhecido o recurso especial de divergência quando ausente a comprovação do dissenso interpretativo, pois os acórdãos recorrido e paradigma não tratam do mesmo dispositivo legal. Do teor do acórdão indicado como paradigma, verifica-se que embora o afastamento do crédito seja fundamentado no art. 9º, incisos II e III da Lei n.º 10.925/2004, incluídos pela Lei n.º 11.051/2004, não houve discussão com relação ao período compreendido entre a publicação da Lei 10.925/2004 e a IN SRF n.º 636/2006, não se podendo afirmar que houve a discussão com relação a esse interregno de tempo específico.

Quanto ao **conhecimento**, analisemos primeiro as alegações do contribuinte em suas Contrarrazões:

1) A Súmula CARF n.º 157 trata do percentual da alíquota do crédito presumido da agroindústria a ser aplicado (no caso, 60 %, e não 35 %, como fez a Fiscalização), mas a divergência suscitada versa sobre o direito ao crédito integral, reconhecido pela Turma *a quo*, no período entre a produção de efeitos da Lei n.º 10.925/2004 (01/08/2004), e a publicação da IN/SRF n.º 636/2006 (04/04/2006), quando, segundo defende a PGFN, não haveria o direito ao crédito (nem mesmo o presumido), em razão da não incidência da contribuição nas aquisições em questão, não havendo, portanto, ofensa ao art. 62, § 3º do RICARF.

2) Quanto ao *reformatio in pejus*, assiste razão ao contribuinte, mas isto levaria ao conhecimento parcial, limitada a divergência à diferença entre o crédito integral e o presumido, à alíquota de 35 %.

3) Embora também oriundo da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, o Acórdão paradigma (n.º 3301-002.299) foi proferido em 23/04/2014, antes do novo Regimento Interno do CARF, aprovado em 09/06/2015, enquanto o Acórdão recorrido foi prolatado posteriormente, em 17/11/2020, sendo, assim, para fins de admissibilidade do Recurso Especial, de Turma distinta, conforme § 2º do art. 67 do RICARF.

4) É irrelevante, para a análise do direito ao crédito, se o Pedido de Ressarcimento foi relativo às vendas para o mercado interno ou para exportação.

Em relação às demais alegações do contribuinte em suas Contrarrazões, façamos, primeiramente, o confronto entre o Acórdão recorrido e o paradigma:

No Acórdão recorrido foram analisados períodos de 2005, e nele se apreciava Recurso Voluntário no qual o contribuinte requeria "*o restabelecimento do direito de se creditar de 100% da alíquota aplicável às aquisições de bovinos efetuados de pessoa jurídica, quer como presumido, quer como ordinário, decorrentes de insumos adquiridos para a industrialização*".

A Turma *a quo* deu provimento ao Recurso, entendendo que a suspensão da contribuição, em função da qual é apurado o crédito presumido, somente veio a ser instituída com a Lei n.º 11.051, de 29/12/2004 (publicada em 30/12/2004, produzindo efeitos a partir de 01/04/2005), e disciplinada com a publicação, em 04/04/2006, da Instrução Normativa SRF n.º

636, de 24/03/2006, pelo que, no período entre o início da produção de efeitos da Lei n.º 10.925/2004 e a publicação da IN SRF n.º 636/2006, haveria que se reconhecer o direito ao aproveitamento do crédito integral básico da Contribuição para o PIS/Pasep à alíquota de 1,65%, relativos aos insumos adquiridos de pessoas jurídicas e de cooperativas de produção agropecuária, devendo ser descontado o crédito presumido, no percentual de 35%, apurado pela Fiscalização, a fim de se evitar duplicidade de aproveitamento de créditos (básico e presumido).

No Acórdão paradigma, também de uma Cooperativa (COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE ARAXÁ), são apreciados períodos do 1º trimestre de 2006, e nele, o que estava em discussão, também eram glosas de créditos integrais (no caso, da Cofins, à alíquota de 7,6%), sendo que, nos termos do Voto Condutor, *“Nem o autuante nem a recorrente referiram-se ao crédito presumido da agroindústria”*.

Após a transcrição dos dispositivos de interesse da Lei n.º 10.833/2003 e da Lei n.º 10.925/2004 (com as alterações da Lei n.º 11.051/2004), o Relator do paradigma utiliza-se como fundamento, em caráter geral, o inciso II do § 2º do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003, que veda o direito ao crédito nas aquisições de insumos desonerados da contribuição, mas, na análise de cada item objeto das glosas levadas a efeito pela Fiscalização, faz referência à suspensão da Lei n.º 10.925/2004:

Assim, passemos a análise de cada uma das rubricas cujos valores foram glosados:

(...)

2) produtos recebidos de associados (leite, café, caroço de algodão e milho); de acordo com art. 9º, II e III, da Lei n.º 10.925, de 2004, além de grande parte ter sido adquirida/recebida de pessoas físicas, trata-se de produtos comercializados com suspensão da contribuição, assim não dão direito a crédito, inclusive, os adquiridos/recebidos de pessoas jurídicas.

Neste confronto, verifica-se o seguinte:

- No Acórdão recorrido, entendeu-se que a suspensão instituída pela Lei n.º 10.925/2004 (com as alterações da Lei n.º 11.051/2004) só é aplicável a partir da publicação da IN/SRF n.º 636/2006, que se deu em 04/04/2006;

- No Acórdão paradigma, analisando períodos do 1º trimestre de 2006 (ainda anteriores à publicação da Instrução Normativa), decidiu-se que não haveria direito ao crédito, pois os insumos foram adquiridos com suspensão.

No paradigma efetivamente não houve discussão especificamente com relação à aplicação da IN/SRF n.º 636/2006, mas, com a devida vênia ao que foi decidido no Acórdão n.º 9303-013.806, já aqui citado (entendimento com a qual aquiesci, em julgamentos do mesmo Lote, na Sessão de novembro/2022), isto não levaria ao não conhecimento do Recurso, pois há que, se inferir que a Turma do CARF que proferiu o paradigma decidiria da mesma forma, pelo não reconhecimento do direito ao crédito, se os períodos fossem de 2005.

Assim, fosse a divergência sob análise a eficácia da suspensão instituída pela Lei n.º 10.925/2004 (com as alterações da Lei n.º 11.051/2004), ela estaria demonstrada. Não é o caso.

Considerando que a CSRF não constitui uma 3ª instância, mas está limitada a divergências, há que se ater ao que precisamente nos foi trazido à apreciação, que, nos termos do Despacho em Agravo, foi a *“possibilidade de as cooperativas tomarem créditos das*

*contribuições sociais não cumulativas no período em que elas não incidiam sobre o resultado dos atos praticados com seus cooperados”.*

Nos termos do Recurso Especial:

### 3.1 DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF reconheceu o direito ao crédito integral básico da Contribuição para o PIS à alíquota de 1,65% no período entre a produção de efeitos da Lei n.º 10.925, de 2004 (1º/08/2004) e a publicação da Instrução Normativa SRF n.º 636, de 2006 (04/04/2006).

A e. Turma sustentou que antes dessa IN, não estava em vigor a suspensão dos PIS/Cofins, motivo pelo qual era legítima a apuração do crédito integral dessas contribuições.

(...)

Por outro lado, **o acórdão paradigma**, analisando fatos ocorridos antes da edição da IN 636/2006, **afirmou que não incidia PIS/Cofins sobre os atos praticados entre Cooperativa e associados**, razão pela qual não havia motivo para a concessão de crédito sobre essas contribuições nesse período. (grifou-se)

A tese fundamental advogada pela Fazenda é a de que, em se tratando o sujeito passivo de cooperativa central, as operações com os seus associados constituem-se em ato cooperativo *stricto sensu*, não implicando operação de mercado, nem contrato de mercancia. Assim sendo, não haveria que se falar em créditos de qualquer espécie, tudo com base no art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001, no art. 79 da Lei n.º 5.764/71 e no art. 23 da IN/SRF n.º 635/2006.

O Acórdão recorrido, abordando a insurgência recursal contra a redução para 35% do percentual de presunção de 60% da alíquota da contribuição, adotada pelo contribuinte na apuração do crédito presumido na aquisição de gado vivo empregado na fabricação de produtos destinados à alimentação, aplicou a Súmula CARF n.º 157, restabelecendo o percentual para 60%. O voto não faz qualquer referência aos fornecedores do gado vivo, se cooperados ou se pessoas físicas ou jurídicas não associadas.

Acolheu ainda o pleito recursal de restabelecimento do direito da cooperativa de se creditar de 100% da alíquota aplicável às aquisições de bovinos a pessoas jurídicas, porquanto esses fornecedores eram tributados e recolheram os tributos, em razão de que a suspensão da contribuição, em função da qual é apurado o crédito presumido, somente veio a ser instituída com a Lei n.º 11.051/2004, disciplinada com a publicação, em 04/04/2006, da Instrução Normativa SRF n.º 636/2006, concluindo que o contribuinte teria direito ao aproveitamento de crédito básico.

Essa síntese deixa evidente que a decisão recorrida jamais se pronunciou expressamente sobre a matéria da divergência que aportou nesta instância especial. Não há como certificar a ocorrência do dissídio interpretativo de matéria sobre a qual a decisão recorrida não se manifestou. Em momento algum do seu voto, a decisão recorrida reporta-se expressamente a operações da cooperativa com seus cooperados.

Isto foi o que levou a que fosse negado seguimento ao Recurso no Exame de Admissibilidade:

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há como extrair o dissídio, nos termos em que foi suscitado pelo recorrente: possibilidade de as cooperativas tomarem de créditos das contribuições sociais não cumulativas no período em que elas não

incidem sobre o resultado dos atos praticados com seus cooperados. **Nenhum dos arestos abordou a possibilidade de creditamento sob esse prisma.**(grifou-se)

Por fim, toda a fundamentação da PGFN se dá com base no art. 15 da MP n.º 2.158-35/2001, no art. 79 da Lei n.º 5.764/71 e no art. 23 da IN/SRF n.º 635/2006, normas que nem sequer são citadas, tanto no Acórdão recorrido, como no paradigma, não havendo que se falar em interpretação divergente da legislação tributária.

Nacional. À vista do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda

(documento assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira