



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10783.903844/2012-40  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.471 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de março de 2020  
**Recorrente** ESTEVE IRMÃOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

**CRÉDITOS, BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

A Lei nº 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei nº 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor 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.

**RECEITAS DAS COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

De acordo com o art. 15, inciso I, da MP 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, ou seja, são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

**ATOS COOPERADOS. RECURSO REPETITIVO. HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA.**

Conforme decidido pelo STJ ao julgar o REsp 1.141.667/RS sob o rito dos Recursos Repetitivos, o art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária.

**DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. NOTAS FISCAIS.**

Para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. Se tais documentos não contem qualquer destaque das contribuições, indicando claramente que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, não é devido o creditamento, independentemente do emitente não ter feito constar tal fato no campo “Observações”.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA.**

As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 8 a 12 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, o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Entretanto, somente considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva – Presidente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias, Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente). Ausentes os conselheiros Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes, substituída pelo conselheiro Felipe de Barros Reche.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Fortaleza (DRJ-FOR):

Contra o contribuinte acima identificado foi emitido o Despacho Decisório de fl. 10, através do qual **a RFB homologou parcialmente a compensação realizada através da DCOMP n.º 39159.94661.201010.1.3.08-0310.**

**Referida DCOMP teve como suporte um crédito declarado no PER n.º 33796.58274.290110.1.1.08-1628, a título de PIS - Exportação, do período de apuração – PA 4º trimestre de 2009, no valor de R\$ 112.593,31. Em procedimento de auditoria fiscal para apuração do crédito, a fiscalização atestou que o crédito correspondia à importância de R\$ 40.642,50, glosando a diferença.**

**A glosa incidiu sobre os créditos gerados em compras realizadas de cooperativas. A fiscalização entendeu que o contribuinte não poderia ter se creditado do PIS e da Cofins nessas compras pelas alíquotas convencionais, respectivamente 1,65% e**

7,6%, previstas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, **mas pelo crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925/2004**, correspondente à 35% do crédito convencional.

Em consequência dessa glosa “o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo” nas DCOMPs, tendo sido este o fundamento da homologação parcial/não homologação, constante do Despacho Decisório.

**O Relatório Fiscal que fundamentou a glosa consta das fls. 51 a 67. Sua conclusão segue-se abaixo transcrita:**

*Conclui-se, portanto, que **a Esteve Irmãos não tem o direito de apurar créditos integrais na aquisição de café de sociedades cooperativas. Primeiramente, porque as receitas de venda auferidas pelas sociedades cooperativas foram excluídas da base de cálculo das contribuições** (não houve recolhimentos do Pis e Cofins sobre estas receitas de venda). **Nesta situação nem crédito presumido ser-lhe-ia garantido.***

*Segundo, porque **as cooperativas venderam café com suspensão, sob a égide do inciso III do art. 8º da Lei 10.925/04 c/c arts. 2º a 7º da IN 660/2006**, muito embora esta informação não tenha sido informada no corpo das notas fiscais. **Neste caso foi garantido o direito à apuração de crédito presumido à alíquota de 35%.***

*Neste sentido, **as aquisições de café discriminadas no Dacon no item Bens para Revenda foram reclassificadas de crédito integral para crédito presumido.** Tais considerações provocaram significativa alteração no montante dos créditos a descontar das contribuições.*

Ciente do Despacho Decisório em 18/12/2012, **o contribuinte apresentou em 16/01/2013 a manifestação de inconformidade** de fls. 12 a 36, alegando, em essência, que:

**a vedação de aproveitamento de crédito prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, restringe-se às aquisições não sujeitas ao pagamento de contribuições**, seja por isenção, não incidência ou aplicação de alíquota zero, **não sendo o caso das vendas realizadas pelas cooperativas**, sujeitas à incidência das contribuições;

de acordo com a legislação aplicável, **a apuração do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925/04 aplica-se tão-somente quando o bem é adquirido para utilização como insumo e sua saída da cooperativa se dá com suspensão do PIS e Cofins.**

no presente caso, **o produto café cru foi adquirido para revenda e sua saída da cooperativa se deu sem suspensão das contribuições**, razão pela qual a sistemática de apuração do crédito submete-se à regra geral do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, devendo o crédito ser apropriado integralmente;

no seu Livro Registro de Entradas **as aquisições foram realizadas sob o CFOP 1.102 e 1.117 e as saídas sob o CFOP 7.102, o que atesta a condição de aquisição destinada a revenda;**

de acordo a Solução de Consulta Disit/10ª RF nº 127/2008, **a própria RFB admitiu que a empresa adquirente de carne bovina e suína descontasse créditos ordinários (integrais) de PIS e Cofins, no caso de aquisição de cooperativa para revenda;**

**não obstante o beneficiamento no produto feito em terceiros, isso não descaracteriza sua atividade como de compra de café cru para revenda**, tampouco a qualifica como pessoa jurídica que realiza processo industrial, para torná-lo próprio ao

consumo humano ou animal, como previsto no art. 8º da Lei 10.925/04, ao instituir o crédito presumido em causa;

**o café cru que a Requerente adquiriu das cooperativas no período foi revendido nessa mesma forma - grão cru. O processo de beneficiamento ocorrido não o tornou próprio à alimentação humana ou animal.**

**muito embora a IN SRF n.º 660 de 2006 eleja o café (capítulo 9) como espécie de produto de origem vegetal destinado à alimentação, sujeito ao crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925/04, houve por bem, excepcionar da norma (art. 5º, I, “d”) o produto do código 0901.1, justamente o café cru.**

a exceção em questão está em consonância com a determinação da Lei n.º 10.925/04 no sentido de que **a suspensão das contribuições e o direito ao crédito presumido existem quando se trata de aquisição de insumo agropecuário para fabricação de produto destinado à alimentação humana ou animal** - o café cru em grãos necessita passar por processos industriais para só então se destinar à alimentação humana;

nenhuma operação de aquisição de café pela Requerente de cooperativa faz jus à suspensão da Contribuição ao PIS e da COFINS, como alega a d. autoridade fiscal, tanto assim que os documentos correspondentes a tais operações não fazem menção à suspensão das contribuições;

**A 5ª Turma da DRJ-FOR**, em sessão datada de 20/11/2014, por unanimidade de votos, **julgou improcedente a manifestação de inconformidade**. Foi exarado o Acórdão n.º 08-31.846, às fls. 200/210, com a seguinte ementa:

RESSARCIMENTO. AQUISIÇÃO DE PRODUTO DE COOPERATIVA AGROPECUÁRIA PARA VENDA APÓS BENEFICIAMENTO EM TERCEIRO. EQUIPARAÇÃO A ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. CRÉDITO PRESUMIDO.

Equipara-se a produtor o estabelecimento comercial que envia produto de seu comércio para beneficiamento em estabelecimento de terceiros, com retorno para posterior revenda. O estabelecimento comercial que adquire de sociedade cooperativa agropecuária produtos nessas circunstâncias faz jus ao crédito presumido de PIS e Cofins previsto no art. 8º da Lei 10.925/04.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-FOR em 16/12/2014** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR DECURSO DE PRAZO, à fl. 217), **apresentou Recurso Voluntário em 18/12/2014**, às fls. 219/246, basicamente repisando os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

## **I – DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL**

Inicialmente, colaciono, a seguir, os dispositivos legais pertinentes à análise da presente lide:

### **LEI n.º 10.925, de 23/07/2004**

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 n.ºs 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. (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)**

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

I - **cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)**

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

III - **pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)**

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

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os 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; e

II - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para a soja e seus derivados classificados nos Capítulos 12, 15 e 23, todos da TIPI; e (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) (Revogado pela Lei n.º 12.865, de 2013)

III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos. (Incluído pela Lei n.º 11.488, de 2007)

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

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

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

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

§ 6º **Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 7º **O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º **A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

#### **NCM – POSIÇÃO 09.01**

09 - Café, chá, mate e especiarias

0901 - Café, mesmo torrado ou descafeinado; cascas e películas de café, sucedâneos do café contendo café em qualquer proporção

**INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 660, de 17/07/2006 (Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019)**

## DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a comercialização de produtos agropecuários na forma dos arts. 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004.

## DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES

### DOS PRODUTOS VENDIDOS COM SUSPENSÃO

Art. 2º **Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:**

**I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:**

a) **09.01**, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

a) 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)

b) 12.01 e 18.01;

II - de leite in natura;

III - de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e

IV - de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

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

## DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE EFETUAM VENDAS COM SUSPENSÃO

Art. 3º **A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:**

**I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;**

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e

III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§ 1º **Para os efeitos deste artigo, entende-se por:**

I - **cerealista**, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

II - **atividade agropecuária**, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e

III - **cooperativa de produção agropecuária**, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.

§ 3º No caso de algum produto relacionado no art. 2º também ser objeto de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas vendas efetuadas à pessoa jurídica de que trata o art. 4º prevalecerá o regime de suspensão, inclusive com a aplicação do § 2º deste artigo.

#### DAS CONDIÇÕES DE APLICAÇÃO DA SUSPENSÃO

#### DA APLICAÇÃO DA SUSPENSÃO (REDAÇÃO DADA PELO(A) INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 977, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2009)

Art. 4º **Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:**

**I** - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

**II** - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e

**III** - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

(...)

#### DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL

Art. 6º Para os efeitos desta Instrução Normativa, **entende-se por atividade agroindustrial:**

I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e

II - **o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend)** ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.

#### **INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF nº 635, de 24/03/2006 (Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019)**

Art. 1º As sociedades cooperativas devem observar as disposições desta Instrução Normativa na apuração:

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre o faturamento;

II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação; e

III - da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

Art. 2º São contribuintes, na hipótese do inciso I do art. 1º, as sociedades cooperativas em geral.

(...)

Art. 3º As sociedades cooperativas, na hipótese de realizarem vendas de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas, são responsáveis pelo recolhimento das contribuições sociais por estas devidas em relação as receitas decorrentes das vendas desses produtos, nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

(...)

Art. 4º O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento é o auferimento de receita.

(...)

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

(...)

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

I - exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;

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

III - exclusão das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;

V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;

(...)

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I - bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:

(...)

II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;

III - despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

(...)

Art. 26 Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma do art. 23, as cooperativas de produção agropecuária que exerçam atividade agroindustrial podem descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos, devidas em cada período de apuração, crédito presumido relativo aos insumos adquiridos de pessoa física ou jurídica ou recebidos de cooperados, pessoa física ou jurídica, calculado na forma dos arts. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, observadas as disposições que disciplinam a matéria.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se a partir de 1º de agosto de 2004.

(...)

Art. 33 As sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo, apuram a Contribuição para PIS/Pasep e a Cofins no regime de incidência cumulativa.

§ 1º As sociedades cooperativas de produção agropecuária e as de consumo apuram a Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins no regime de incidência:

I - cumulativa, para os fatos geradores ocorridos até 31 de julho de 2004; e

II - não-cumulativa, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de agosto de 2004.

(...)

Da suspensão, da não-incidência e da isenção

Art. 34 A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa em relação às receitas auferidas por sociedade cooperativa de produção agropecuária decorrentes da venda de:

I - produtos in natura de origem vegetal, quando a cooperativa exercer cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar esses produtos;

II - leite in natura a granel, quando a cooperativa a exercer cumulativamente as atividades de transporte e resfriamento do produto;

III - produtos agropecuários que gerem crédito presumido na forma do art. 26.

§ 1º A suspensão de que trata o caput não se aplica às vendas de produtos classificados no código 09.01 da TIPI, realizadas pelas sociedades cooperativas de produção agropecuárias que exerçam cumulativamente as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

(...)

§ 3º A hipótese de suspensão prevista no caput somente ocorrerá quando a venda dos produtos in natura de origem vegetal for decorrente da exploração da atividade agropecuária pelas pessoas jurídicas ou dos associados da sociedade cooperativa, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, 12 de abril de 1990.

§ 4º Os custos, despesas e encargos vinculados às receitas das vendas efetuadas com a suspensão prevista no caput, não geram direito ao desconto de créditos por parte da cooperativa de produção.

§ 5º A aquisição de produtos com suspensão, na forma do caput, gera créditos presumidos para a pessoa jurídica adquirente, conforme disposto no art. 26.

§ 6º A suspensão de que trata este artigo alcança somente as vendas efetuadas à pessoa jurídica agroindustrial que apure o imposto de renda com base no lucro real ou à sociedade cooperativa que exerça a atividade agroindustrial.

## **II – DO CREDITAMENTO INTEGRAL. DA ALEGACÃO DE LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE AQUISIÇÕES DE CAFÉ DE COOPERATIVAS PARA REVENDA.**

Afirma o recorrente que o fundamento tanto para a glosa realizada pela Fiscalização, quanto para sua manutenção pela DRJ, decorre de premissa completamente equivocada, qual seja, o café foi adquirido para industrialização, e não para revenda, apesar de confirmar que, em nenhum momento, negou a possibilidade do envio do café cru adquirido para beneficiamento em estabelecimento de terceiros, momento em que comumente se realiza o *blend* final do café, etapa da produção em que ocorre o preparo e mistura de tipos de café para definição de aroma e sabor.

Sustenta que, a despeito de realizar a elaboração de um *blend* final, para atender a especificações do seu cliente, tal fato não é suficiente para que seja considerada agroindustrial, à luz do disposto no §6º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, e isso porque **a equiparação da exportadora de café a uma empresa agroindustrial está condicionada ao exercício CUMULATIVO das atividades de:**

(i) Padronizar: processo de agrupar os grãos por qualidade de bebida, cor, umidade, variedade, reduzindo-o ao tipo de 1 a 10, conforme a classificação oficial brasileira;

(ii) Beneficiar: ato de melhorar por processos mecânicos os grãos de café retirando suas impurezas, e

(iii) Realizar o *blend* (mistura dos tipos padronizados para definição do aroma e sabor) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.

**Segundo relata**, nas aquisições de cooperativas, **a Recorrente efetua eventualmente apenas o *blend* final**, uma vez que o café já é adquirido (i) padronizado e (ii) beneficiado. Assim, não utiliza o café adquirido de cooperativas como insumo em processo produtivo, eis que não o industrializa, visto não exercer cumulativamente todas as atividades necessárias para se equiparar a uma empresa agroindustrial.

Da mesma forma, afirma que é possível também verificar, em seu Livro Registro de Entrada que as aquisições foram realizadas sob os CFOPs 1.102 e 1.117, e as saídas em exportação se deram sob o CFOP 7.102, que indica venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros.

Em seguida, sustenta ainda que o beneficiamento feito em terceiros não descaracteriza sua atividade como compra e revenda de café cru, tampouco a qualifica como pessoa jurídica que realiza processo industrial de insumo agropecuário, tornando-o próprio à

alimentação humana ou animal. Isso porque o café cru que a Recorrente adquiriu das cooperativas no período foi revendido nessa mesma forma - grão cru. O processo de beneficiamento ocorrido não o tornou próprio à alimentação humana ou animal.

Afirma que esta seria a razão pela qual os documentos fiscais que acobertaram as operações de aquisição de café de cooperativas, sobre as quais apurou créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, não fazem qualquer menção à suspensão das contribuições.

**Ao analisar o PARECER SEFIS nº 128/2012**, às fls. 51/67, lavrado em 24/10/2012, documento que embasa o Despacho Decisório referente ao PER/DCOMP nº 33796.58274.290110.1.1.08-1628, obtemos as seguintes razões para as glosas:

Em relação ao 2º item; a presente fiscalização reclassificou todas suas aquisições de café, garantindo apenas o desconto de crédito presumido, em detrimento do crédito integral. Tais aquisições foram realizadas exclusivamente de empresas cooperativas e, segundo a legislação vigente, somente poderia ter sido aproveitado, o crédito presumido, conforme veremos a seguir.

#### **1) Aquisições de café de sociedades cooperativas**

De acordo com o inciso I do art. 15 da MP 2.158-35/2001, **as receitas das cooperativas, decorrentes da comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do Pis e da Cofins**. Ademais, segundo o inciso IV do mesmo artigo, **as receitas decorrentes do beneficiamento, bem como do armazenamento e industrialização da produção de associado também poderão ser excluídas da base de cálculo das contribuições**:

(...)

Ocorre que as receitas de venda auferidas pelas sociedades cooperativas podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições. **Neste contexto, as empresas adquirentes, ao se creditarem das compras efetuadas junto às sociedades cooperativas, estariam se beneficiando indevidamente, na medida em que se creditam de um valor que não foi oferecido à tributação pelas cooperativas**. As sociedades cooperativas não transferiram o ônus tributário ao longo da cadeia produtiva, uma vez que estas operações foram excluídas da base de cálculo das contribuições, por força da MP 2.158-35/2001.

**E a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dará direito a crédito, conforme previsto no art. 3º, §2º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003**, abaixo transcrito:

(...)

Com a publicação da Lei nº 10.925/04 (art. 8º e 9º abaixo transcritos), posteriormente alterada pelas Leis nº 11.051/04 e 11.196/2005, a incidência das Contribuições não-cumulativas ficaram suspensas no caso de venda de insumos pelas cooperativas de produção agropecuária:

(...)

Neste contexto, importante ressaltar que a Esteve Irmãos adquire café cru em grãos de sociedades cooperativas agropecuárias e de outros comerciantes. A mercadoria é encaminhada para industrialização em estabelecimentos de terceiros para fins de preparo para exportação. Posteriormente, este café beneficiado é exportado. Tais informações foram colhidas em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, prestada pela própria empresa.

(...)

Todos os pré-requisitos para que as vendas de café das sociedades cooperativas saíssem com suspensão foram cumpridos. Não obstante, **as sociedades cooperativas informaram, no corpo de algumas notas fiscais, expressões do tipo: "o Pis e Cofins estão sendo recolhidos normalmente sobre esta operação" e "operação com incidência do Pis e da Cofins".**

Importante ressaltar que não houve prejuízo financeiro algum por parte das cooperativas, na medida em que, quando não dão saídas com suspensão, de qualquer forma acabam não recolhendo tributos sobre estas receitas, por força da MP 2.158-35/2001, supracitada.

Foram colhidas informações inerentes aos recolhimentos feitos por todas as cooperativas que efetuaram vendas de café à Esteve Irmãos, quais sejam: COOP. REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPE LTDA COOXUPE-GUAXUPE, CNPJ 20.770.566/0005-33, EXPOCACCER COOPERATIVA DOS CAFEICULTORES DO CERRADO LTDA, CNPJ 71.352.553/0001-51 e COCAPEC - COOPERATIVA DE CAFEICULTORES E AGROPECUARISTAS, CNPJ 54.772.017/0001-06.

A primeira cooperativa figurou como a maior fornecedora de café para a ESTEVE IRMÃOS, com, aproximadamente, 78% do total de suas aquisições. Em consulta aos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) desta empresa, observou-se que a cooperativa excluiu da base de cálculo das contribuições sociais (PIS e COFINS) quase que a totalidade de suas receitas. Foram oferecidos à tributação valores que sequer alcançaram o total, das vendas à ESTEVE IRMÃOS, o que reforça a tese de que suas receitas foram excluídas da base de cálculo das contribuições. Também foram identificados recolhimentos de Pis incidentes sobre a folha de salários à alíquota de 1%, a que se submetem as sociedades cooperativas, nos termos do art. 13 e art. 15, §2º, I, da MP,2.158-35/2001.

As outras duas cooperativas excluíram todas as receitas da base do cálculo das contribuições, nos meses em que foram realizadas vendas de café à Esteve Irmãos.

Segundo o disposto no art. 7º da supracitada IN, gera direito ao desconto de crédito presumido as aquisições de insumos com suspensão da exigibilidade das contribuições. Neste diapasão, os créditos ora apropriados nas aquisições de café efetuadas junto a estas sociedades cooperativas foram glosados, adicionando-se, em seu lugar, o crédito presumido instituído pelo art. 8º da lei 10.925/2004, c/c arts. 5º a 7º da IN 600/2006.

**Ainda com base nos esclarecimentos prestados pela empresa, foi informado que ela não desenvolve atividades de beneficiamento.** De fato, quem realiza esse beneficiamento são estabelecimentos de terceiros, os quais são empresas contratadas pela Esteve Irmãos. **Pelo simples fato deste beneficiamento ser terceirizado a outras empresas, não descaracteriza o direito à apuração ao crédito presumido.** Se assim o fosse, nem direito ao crédito presumido ser-lhe-ia garantido.

(...)

### **CONCLUSÃO**

Conclui-se, portanto, que **a Esteve Irmãos não tem o direito de apurar créditos integrais na aquisição de café de sociedades cooperativas. Primeiramente, porque as receitas de venda auferidas pelas sociedades cooperativas foram excluídas da base de cálculo das contribuições** (não houve recolhimentos de Pis e Cofins sobre estas receitas de venda). Nesta situação nem crédito presumido ser-lhe-ia garantido.

**Segundo, porque as cooperativas venderam café com suspensão, sob a égide do inciso III do art. 8º da Lei 10.925/04, c/c arts. 2º a 7º da IN 660/2006, muito embora esta informação não tenha sido informada no corpo das notas fiscais.** Neste caso, foi garantido o direito à apuração de crédito presumido à alíquota de 35%.

Neste sentido, as aquisições de café discriminadas no Dacon no item Bens para Revenda foram reclassificadas de crédito integral para crédito presumido. Tais considerações provocaram significativa alteração no montante dos créditos a descontar das contribuições.

De outra senda, alega o recorrente que *“pouco importa o regime de tributação a que esteja submetido o fornecedor de bens ou de serviços, uma vez estando este sujeito às contribuições, não há como se negar o direito ao aproveitamento de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores despendidos com a aquisição de produtos agropecuários”*.

Sustenta essa afirmação com base na sua tese de que, muito embora a legislação permita a exclusão de determinados valores da base de cálculo das sociedades cooperativas, estão elas sujeitas ao regime não cumulativo de incidência das contribuições, e tal exclusão da base de cálculo não significa dizer que a cooperativa é entidade imune ou isenta.

Salienta, ainda, que à pessoa jurídica adquirente dos produtos agropecuários, nomeadamente do café, não cabe investigar se a cooperativa adquiriu o produto da venda de cooperado ou não cooperado ou se ela excluiu ou não da base de cálculo as receitas auferidas com a venda de café. De sua parte, cabe somente o creditamento integral dos produtos adquiridos para revenda quando não atendidos os requisitos da suspensão.

**Analisando a legislação de regência da matéria,** observa-se que a Lei n.º 10.833/2003, em seu art. 3º, § 2º, inciso II (norma equivalente à existente na Lei n.º 10.637/2002, que trata do PIS/Pasep), veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor 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:

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: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

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. (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

Este dispositivo legal foi invocado pela Autoridade Tributária para afirmar que as empresas adquirentes, ao se creditarem das **compras efetuadas junto às sociedades cooperativas**, estariam se beneficiando indevidamente, na medida em que se creditam de um valor que não foi oferecido à tributação pelas cooperativas, tendo em vista que, de acordo com o inciso I do art. 15 da MP 2.158-35/2001, as receitas das cooperativas, decorrentes da

comercialização da produção dos cooperados, poderão ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins, ou seja, **são bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**:

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;

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre a questão, no julgamento do RE 598.085-RJ, com Acórdão publicado em 10/02/2015 e trânsito em julgado em 10/08/2018:

VOTO

A matéria encontra-se imbricada com outros três recursos extraordinários objeto de repercussão geral nesta Suprema Corte. A natureza jurídica dos valores recebidos pelas cooperativas e provenientes não de seus cooperados, mas de terceiros tomadores dos serviços ou adquirentes das mercadorias vendidas e a incidência da COFINS, do PIS e da CSLL sobre o produto de ato cooperativo, por violação dos conceitos constitucionais de ato cooperado, receita da atividade cooperativa e cooperado, são temas que se encontram sujeitos à repercussão geral nos recursos: RE 597.315 RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 02/02/2012, Dje 22/02/2012, RE 672.215 RG, Relator Min. ROBERTO BARROSO, julgamento em 29/03/2012, Dje 27/04/2012.

No RE 599.362 RG, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Dje-13-12-2010, controverte-se a possibilidade da incidência da contribuição para o PIS sobre os atos cooperativos, tendo em vista o disposto na Medida Provisória nº 2.158-33, originariamente editada sob o nº 1.858-6, e nas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

(...)

**O inciso I, art. 6º, da LC nº 70/91 estabeleceu a isenção da COFINS para “as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades”. O art. 93, II, a, da MP nº 2.158-35, que sucedeu a MP nº 1.858-6 e reedições seguintes, revogou o preceito anterior, expressando a previsão da incidência desta contribuição sobre a receita decorrente de atos cooperativos,** verbis:

(...)

**O tema atinente à isenção é matéria reservada à lei ordinária,** consoante prevê o art. 178, do Código Tributário Nacional, razão pela qual a Lei Complementar nº 70/91 deve ser tida como complementar apenas formalmente, o que implica a possibilidade de ser alterada por medida provisória, a teor da interpretação albergada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal (ADI 1/DF, Min. Relator Moreira Alves, DJ 16/06/1995).

**Efetivamente, este benefício fiscal previsto no inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91 foi revogado pela Medida Provisória nº 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória nº 2.158,** tornando-se tributáveis pela COFINS as receitas auferidas pelas cooperativas quando prestarem serviços a terceiros não associados (não cooperados).

(...)

Com efeito, sem a norma geral que disciplinará o adequado tratamento ao ato cooperativo, não vislumbro afronta ao princípio da isonomia o tratamento diferenciado a algumas espécies de cooperativas, posto o dever do legislador em respeitar as peculiaridades de cada segmento.

Nessa linha de pensar, atos cooperativos próprios ou internos somente seriam aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), na esteira do professor NASCIMENTO, Carlos Valder do. Teoria geral dos atos cooperativos. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 54, que restringe o conceito de ato cooperativo de modo a abranger somente aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, sempre na busca dos objetivos colimados pelo empreendimento.

Ex positis, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar a incidência da COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela recorrida com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas. Ressalvo, ainda, a manutenção do acórdão recorrido naquilo que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta.

O Supremo Tribunal Federal também já se manifestou sobre a questão, porém com relação ao PIS/Pasep, no julgamento do RE 599.362-RJ, com Acórdão publicado em 10/02/2015 e trânsito em julgado em 25/11/2016.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu o tema ao julgar o REsp 1.141.667/RS sob o rito dos Recursos Repetitivos, em Acórdão publicado em 04/05/2016:

2. Pois bem. Esta Corte, inúmeras vezes, entendeu pela incidência do PIS/COFINS sobre os atos das cooperativas praticados com terceiros (não cooperados). Citem-se julgados:

(...)

3. Evidencia-se que a discussão travada na Corte insere-se no conceito daquilo que não é ato cooperativo quando a cooperativa tem faturamento ao estabelecer relação com terceiros não cooperados. Contudo, resta agora a definição de ato cooperado típico realizado pelas cooperativas, capaz de afastar a incidência das contribuições destinadas ao PIS/COFINS.

4. **O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados**, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E ainda, em seu parágrafo único, alerta que **o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda** de produto ou mercadoria.

5. Dito isso, **entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária**, tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. Consequentemente, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados (cooperados) com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais.

6. Para deixar clara a diferença de um ato típico e um atípico podemos exemplificar assim: uma cooperativa que busca a aquisição de 1.000 litros de leite, entre seus cooperados consegue a aquisição de apenas 700 litros e os outros 300 litros adquire mediante o processo de compra e venda com um terceiro produtor não cooperado. Nesse caso, a aquisição dos 700 litros de leite de seus cooperados não será tributada, por se tratar de ato cooperativo típico. Já os outros 300 litros de leite que adquiriu de terceiro não cooperado, mediante o processo de compra e venda, este ato sim, será ato de cooperativa, mas atípico. Assim como seria tributado se a cooperativa realizasse um ato de compra e venda ou locação de imóvel, por exemplo.

7. O que se dever ter em mente é que os atos cooperativos típicos não são intuitu personae; não é porque a cooperativa está no polo da relação que os torna atos típicos, mas sim porque o ato que realiza, estão relacionados com a consecução dos seus objetivos sociais institucionais.

(...)

9. Na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos – a cooperativa não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores que se associaram.

10. No caso dos autos, colhe-se da decisão que se está diante de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

(...)

12. Ante o exposto, voto pelo parcial provimento ao Recurso Especial para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado, respeitado prazo prescricional quinquenal.

13. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Observe-se que o STF define essa exclusão da base de cálculo do PIS/Cofins dos valores repassados aos associados como caso de isenção, enquanto o STJ trata como não-incidência. Neste último caso nada há a ser ressalvado, sendo diretamente vedado o creditamento. Na linha do STF, sendo uma isenção, existe a possibilidade do creditamento, caso **não** se trate de bens **(i)** adquiridos para revenda ou **(ii)** utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

O próprio contribuinte afirma que não realiza qualquer tipo de industrialização, comprovando sua alegação através dos CFOPs de entrada das mercadorias, mas tão somente as revende. Nesse diapasão, confirma-se a impossibilidade do creditamento pelo valor integral do crédito das contribuições.

Entretanto, mesmo que a razão estivesse com o Fisco, ou seja, não se tratando de mera revenda, observe-se que o contribuinte afirma, em seu Recurso Voluntário, que os produtos por ele comercializados são objeto de exportação:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento e Declarações de Compensação relativos a saldo credor da Contribuição ao PIS **vinculados à receita de exportação**, sendo que os valores não aproveitados foram compensados com diversos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil ("RFB").

Como já assentado pelo STF no julgamento com Repercussão Geral do RE 627.815-PR, com Acórdão publicado em 01/10/2013 e trânsito em julgado em 25/10/2013, as receitas de exportação são imunes da tributação pelo PIS/Cofins:

A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora): Senhor Presidente, trata-se do leading case da controvérsia atinente à constitucionalidade da incidência da COFINS e da contribuição ao PIS sobre a receita auferida pelas empresas exportadoras por variações

cambiais ativas, dada a imunidade das receitas decorrentes de exportação prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República, nos seguintes termos:

(...)

A repercussão geral da questão constitucional foi reconhecida por esta Corte em outubro de 2010.

Inicialmente, consigno que a controvérsia acerca da imunidade das receitas advindas de variações cambiais ativas foi trazida, de modo reflexo, a esta Corte, no RE 474.132, em cujo julgamento se assentou o entendimento de que a imunidade do art. 149, § 2º, I, da Carta Constitucional não abrange a CSLL e a extinta CPMF. Eis a sua ementa:

(...)

Com efeito, ao apreciar o aludido recurso extraordinário, esta Corte decidiu que a imunidade não se aplicava: i) à CSLL, por incidir sobre o lucro, e não sobre a receita; e ii) à extinta CPMF, por incidir sobre as operações financeiras realizadas posteriormente à exportação, e não sobre o resultado imediato da operação.

Em outros termos, julgou esta Corte que a imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal somente tutela as receitas decorrentes das operações de exportação, não alcançando o lucro das empresas exportadoras. Isso porque se trata de imunidade objetiva, concedida às receitas advindas das operações de exportação, e não subjetiva, a tutelar as empresas exportadoras, no que diz com o seu lucro.

(...)

Logo, resta definir, no âmbito do presente recurso, a questão relativa à imunidade das referidas variações cambiais frente à COFINS e à contribuição ao PIS.

(...)

4. Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas nego-lhe provimento, assentando a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial ativa obtida nas operações de exportação de produtos.

5. Recurso extraordinário conhecido e não provido.

As notas fiscais emitidas pelo recorrente na venda de seus produtos, juntadas às fls. 192/196, indicam que os produtos que comercializa efetivamente não foram sujeitos à tributação pelo PIS/Cofins.

Nesse caso, os bens adquiridos das cooperativas (sob isenção, como premissa) estariam sendo utilizados como insumo em produtos não alcançados pela contribuição (imunes), fato que também impede o creditamento em favor do recorrente.

O fato da aquisição dos bens, pelo recorrente, não ter se sujeitado ao pagamento das contribuições restou comprovado pela Fiscalização, tanto pela juntada das notas fiscais, às fls. 100/173, quanto pela verificação da ausência de recolhimentos destes tributos pelos fornecedores do recorrente, como se depreende dos seguintes excertos do Parecer SEFIS nº 128/2012:

Foram colhidas informações inerentes aos recolhimentos feitos por todas as cooperativas que efetuaram vendas de café à Esteve Irmãos, quais sejam: COOP. REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPE LTDA COOXUPE-GUAXUPE,

CNPJ 20.770.566/0005-33, EXPOCACER COOPERATIVA DOS CAFEICULTORES DO CERRADO LTDA, CNPJ 71.352.553/0001-51 e COCAPEC - COOPERATIVA DE CAFEICULTORES E AGROPECUARISTAS, CNPJ 54.772.017/0001-06.

A primeira cooperativa figurou como a maior fornecedora de café para a ESTEVE IRMÃOS, com, aproximadamente, 78% do total de suas aquisições. Em consulta aos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) desta empresa, observou-se que a cooperativa excluiu da base de cálculo das contribuições sociais (PIS e COFINS) quase que a totalidade de suas receitas. Foram oferecidos à tributação valores que sequer alcançaram o total, das vendas à ESTEVE IRMÃOS, o que reforça a tese de que suas receitas foram excluídas da base de cálculo das contribuições. Também foram identificados recolhimentos de Pis incidentes sobre a folha de salários à alíquota de 1%, a que se submetem as sociedades cooperativas, nos termos do art. 13 e art. 15, §2º, I, da MP, 2.158-35/2001.

As outras duas cooperativas excluíram todas as receitas da base do cálculo das contribuições, nos meses em que foram realizadas vendas de café à Esteve Irmãos.

O recorrente não tem razão ao afirmar que ao adquirente dos produtos agropecuários não cabe investigar se a cooperativa adquiriu o produto da venda de cooperado ou não cooperado ou se ela excluiu ou não da base de cálculo as receitas auferidas com a venda de café. Qualquer empresa, ao realizar um contrato de fornecimento de mercadorias ou de prestação de serviços, precisa saber em que condições será pactuado tal contrato, quais serão seus custos, o que poderá ser obtido como créditos da não-cumulatividade, enfim, todas as informações necessárias à correta apuração dos tributos devidos, o que evidentemente deverá ser esclarecido quando das tratativas contratuais.

De qualquer sorte, mesmo que tivesse procedido com extrema desídia, para pleitear os créditos faz-se indispensável a apresentação das notas fiscais, documentos que podem, efetivamente, comprovar a existência ou não dos mesmos e sua quantificação. E, como visto, tais documentos não contêm qualquer destaque das contribuições, indicando claramente que sua aquisição foi realizada sem a incidência destes tributos, independentemente do emitente não ter feito constar tal fato no campo “Observações”. Com efeito, o que caracteriza tal fato não é esta indicação expressa e textual, mas sim se o tributo foi ou não recolhido.

Além disso, o recorrente não pode se eximir do conhecimento da legislação. Sabia, ou deveria saber, que tais aquisições ocorreram sem estarem sujeitas ao pagamento da contribuição, com todas as suas consequências tributárias, em especial, a impossibilidade de creditamento.

Em conclusão, o recorrente não possui direito ao creditamento integral, como pleiteado em seu Recurso Voluntário. Resta, agora, apenas analisar a questão atinente ao crédito presumido.

### **III – DO CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL**

Por outro lado, o recorrente sustenta, ainda, que suas aquisições não estão sujeitas à suspensão das contribuições de que trata a Lei nº 10.925/2004, em seu art. 9º, por conta de não exercer, cumulativamente, as atividades descritas no §6º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

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

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

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

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

Neste ponto específico, assiste razão ao recorrente. Com efeito, os §§ 6º e 7º do art. 8º determinam o seguinte:

Art. 8º (...)

§ 6º **Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se também às cooperativas que exerçam as atividades nele previstas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011) (Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012).

A Instrução Normativa SRF nº 660/2006, em seu art. 4º, c/c o art. 6º, detalha as condições para que o adquirente possa usufruir do benefício de adquirir os produtos com suspensão das contribuições:

Art. 4º **Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:**

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

**II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º;** e

III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

(...)

Art. 6º Para os efeitos desta Instrução Normativa, **entende-se por atividade agroindustrial:**

I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e

II - **o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend)** ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.

Considerando que o Fisco comprovou apenas que o recorrente realiza, em terceiros, a operação de blend (mistura) do café, assim como o próprio recorrente afirma, deve-se considerar que não exerce atividade agroindústria, e portanto não pode se beneficiar da suspensão prevista no art. 9º da Lei 10.925/2004.

Porém, se não “produz mercadorias”, no conceito estipulado no art. 8º, § 6º, da Lei 10.925/2004, não pode se beneficiar do direito ao crédito presumido:

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 n.ºs 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. (Redação dada pela Lei n.º 11.051, de 2004)**

(...)

§ 6º **Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.** (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória n.º 545, de 2011) (Revogado pela Lei n.º 12.599, de 2012).

Nesse sentido, o Acórdão n.º 3201-005.323, deste Conselho, proferido na sessão de 23/04/2019:

REGIME NÃO CUMULATIVO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

É obrigatória a suspensão estabelecida pelo art. 9º da Lei n.º 10.925/2004 na operação de venda dos produtos a que este se refere, realizadas pelas pessoas jurídicas elencadas nos incisos I a III do art. 3º da IN SRF n.º 606/06, **quando o adquirente seja pessoa jurídica tributada com base no lucro real, exerça atividade agroindustrial e utilize o produto adquirido com suspensão como insumo** na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º da IN SRF n.º 660/2006.

CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS. APURAÇÃO.

Nos termos do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, o contribuinte tem direito a crédito presumido das contribuições não cumulativas, apurado sobre o valor dos bens empregados como insumo, nos casos que cita, utilizados na produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana e animal, **adquiridos de pessoas físicas, cooperativa de produção agrícola e pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária**, não sendo devido o crédito integral nessas situações.

Ocorre, entretanto, que a Fiscalização entendeu, assim como a DRJ, que seria, sim, caso de suspensão obrigatória, e que o contribuinte teria direito não ao crédito básico, mas

sim ao crédito presumido. Nesse contexto, em virtude do princípio processual do *non reformatio in pejus*, não há como negar, nesta instância, o direito concedido.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator