



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



**Processo n°** 10845.721006/2011-05  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-009.047 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de setembro de 2021  
**Recorrente** VOLCAFÉ LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA.

Nos termos do art. 82, parágrafo único, da Lei n° 9.430/96, para que notas fiscais consideradas inidôneas possam produzir efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o adquirente dos bens, direitos e mercadorias deve comprovar a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento destes.

VENDAS DE COOPERATIVAS. BENEFICIAMENTO DE CAFÉ. CRÉDITO INTEGRAL.

À época dos fatos geradores a que se referem o pedido de ressarcimento, as vendas efetuadas pelas cooperativas que exercem 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, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM para outras pessoas jurídicas estão sujeitas ao pagamento do PIS e da COFINS, vez que essas vendas não estavam sujeitas à suspensão das contribuições (art. 9º, §1º, II c/c art. 8º, §§ 6º e 7º da Lei n.º 10.925/2004, antes da alteração dada pela Medida Provisória n° 545/2011). Verificando-se que a sociedade cooperativa vende café beneficiado por ela, se enquadra na exceção ao regime de suspensão das contribuições sociais previsto no art. 9º da Lei n° 10.925/2004. Desse modo, a saída deverá ser tributada normalmente, fazendo jus a adquirente ao crédito integral.

A não incidência do PIS e da COFINS nas remessas de mercadorias realizadas dos cooperados para a cooperativa (ato cooperativo, na forma do art. 79 da Lei n. 5.764/1976) não significa que não há incidência das contribuições nas saídas realizadas pela cooperativa (leia-se, entre a cooperativa e a pessoa jurídica adquirente).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para conceder o crédito integral referente aos itens 1.2 e 1.3

do Relatório Fiscal, em substituição ao crédito presumido concedido. Vencido o conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares (relator), que negava provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

**Em 20/04/2007 a contribuinte identificada acima transmitiu Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 06567.54572.200407.1.5.09-0075 pleiteando crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Mercado Externo, nos termos do §1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, apurado no 2º trimestre de 2006. O montante solicitado foi de R\$ 864.278,63.**

**Ao direito creditório a contribuinte vinculou declarações de compensação.**

Às fls. 370/385 manifestou-se o Serviço de Fiscalização acerca do resultado do procedimento aberto para análise dos créditos não cumulativos vinculados ao mercado externo a que teria direito a contribuinte com relação ao período de apuração citado.

**Em relatório detalhado, o responsável pelo procedimento resume a sequência de intimações dirigidas à contribuinte e de respostas por ela prestadas, pontuando os valores divergentes nas diversas planilhas apresentadas pelo sujeito passivo e as cifras constantes dos DACONS. O auditor explicita ainda os seus critérios na consideração da documentação utilizada para apuração das bases de cálculos dos créditos e indica os valores que não poderiam ser admitidos como geradores de crédito, recusando notas contabilizadas em duplicidade e com CFOP incorreto.**

As glosas efetuadas pela auditoria sobre os créditos reivindicados tiveram ainda como motivação a **constatação de aquisições junto a pessoas jurídicas com situação cadastral constante como “inapta”, “suspensa” ou “baixada” e a compra de café de sociedades cooperativas em operações que, segundo a fiscalização, não dão direito à apuração de crédito.**

**Também foram glosados créditos tomados sobre despesas que, por suas características, não se incluíam no conceito de insumo (Corretagem, Seguros,**

**Taxas de Entrada em Armazém, Taxa de Saída em Armazém e Despesas Diversas).**

**Também foram glosadas as compras de grãos realizadas diretamente dos estoques reguladores do poder estatal, efetuadas pela Companhia Nacional de Abastecimento CONAB, que não sofreram incidência de contribuição na operação de saída.**

Em planilhas de fls. 388/417 são apresentados os cálculos de apuração e consolidado o crédito admitido pela fiscalização relativo ao Cofins Mercado Externo no trimestre.

Concluída a auditoria, os autos foram encaminhados ao Seort da unidade de origem que emitiu o **Despacho Decisório de fls. 419/429, deferindo parcialmente o Pedido Eletrônico** PER para reconhecer créditos nos valores de R\$ 100.472,72, R\$ 63.209,00 e R\$ 117.138,31, respectivamente com relação aos meses de abril, maio e junho de 2006 (total de R\$ 280.820,03). Esses montantes foram reduzidos do valor usado para desconto da contribuição do período, **resultando em crédito de R\$ 143.244,55**. As compensações foram homologadas as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Cientificada do despacho decisório em 20/04/2012 (fl. 430), em 16/05/2012 **a interessada apresentou a manifestação de inconformidade** de fls. 445/470, acompanhada dos documentos de folhas seguintes.

**Inicialmente, identifica-se como pessoa jurídica cuja atividade preponderante é a exportação de café cru**, o que lhe dá direito a compensação dos créditos apurados no âmbito do regime não cumulativo de PIS e de Cofins.

Depois de rememorar o histórico da legislação que rege a tributação do PIS e da Cofins, **contesta as glosas praticadas pela fiscalização**.

**Alega que a norma que instituiu o direito ao crédito de PIS/Cofins em toda cadeia não faz diferença do tipo de pessoa jurídica que efetuou a venda**. Chama a atenção para o fato de que o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, **ao tratar das exceções à regra de apuração de crédito nas aquisições de bens para revenda, não se refere àqueles não alcançados pela incidência da contribuição, deixando clara a vontade do legislador de manter o direito a crédito na cadeia**, mesmo quando concedida uma vantagem ao vendedor, ainda mais vantagem com amparo constitucional, **como seria o caso das cooperativas**.

E prossegue:

**Assim, é irrelevante se a Sociedade Cooperativa adquiriu o café de terceiros (créditos aceitos pela fiscalização) ou recebeu de cooperado para venda**, não há outro tratamento a ser dado pela adquirente a não ser o de compra de simples Pessoa Jurídica.

Como se disse anteriormente, a norma não faz distinção quanto à existência de isenção parcial de alguma das cadeias anteriores, sendo fato incontroverso que, **mesmo a vendedora se submetendo ao Lucro Presumido** (art. 15, parágrafo 1º, III, letra “a”, da Lei nº 9.249/95, opção que é reconhecidamente uma isenção, **há direito ao crédito total de 9,25% de PIS/Cofins**, como se a vendedora não fosse optante do benefício fiscal.

**Na sequência, a defesa discute a glosa de créditos tomados na aquisição de café dos estoques reguladores do governo.**

Diz a interessada:

**No caso específico da CONAB, uma empresa pública, a Lei não exige dela o recolhimento do PIS/Cofins**, pois seu capital é integralmente da União Federal e tributar suas operações seria onerar a atividade a que a própria União objetivou privilegiar. Além disso, o resultado econômico seria o aumento do valor da fatura, justamente o que quer evitar um órgão regulador de mercado, mas na prática, seria tirar o dinheiro de um bolso e colocar em outro. **Todavia, para fins de tributação do PIS/Cofins, a norma não faz distinção do benefício que se deu a terceiros, nem a natureza deste benefício, apenas há a garantia da tomada de crédito**, que não poderia ser afastada. Anote-se mais uma vez: não há qualquer relação com o recolhimento do tributo pela vendedora com a tomada do crédito pelo comprador.

Na sequência, abrindo novo tópico, a manifestação de inconformidade **questiona a glosa de créditos apurados sobre aquisições de pessoas jurídicas havidas pela fiscalização como inaptas**.

**Alega que a comprovação da operação de compra se dá não só pela apresentação dos documentos fiscais correspondentes, mas também pela exibição da prova do pagamento, do fechamento do negócio, de remessa da mercadoria ao armazém, habilitação da empresa vendedora junto ao SINTEGRA e cartão de CNPJ. O cartão do CNPJ certifica que as empresas vendedoras estavam regularmente habilitadas na data da aquisição dos cafés, não se podendo imputar a atos negociais pretéritos os efeitos da baixa do cadastramento posteriormente havida**.

Nesse contexto, **invoca sua boa-fé e a documentação que comprovaria que as operações de compra efetivamente se realizaram. Destaca que até o texto do relato fiscal reconhece não haver prova contra a contribuinte, mas que, mesmo assim, na visão da auditoria, a ação da contribuinte deveria ser considerada como fraudulenta**, conclusão que impediria a tomada de créditos pela compradora em relação às pessoas jurídicas posteriormente consideradas inabilitadas.

A Fiscalização não tem prova que macule as operações da Impugnante e por isso não juntou nada aos autos do procedimento fiscal. Partindo da mera opinião, indícios e atos de terceiros, para atingir ato regular praticado pela Impugnante, tomando-a como fraudadora, ilícito penal que não poderia ser jamais apontado.

Diferentemente do que conclui a fiscalização, **afirma que o negócio contratado foi real e completo, tendo sido intermediado por corretor, pago o preço, entregue a mercadoria que foi exportada pela interessada. Não existe nenhuma prova de que a interessada sabia que a empresa vendedora era irregular**.

Reforça que a fraude não pode ser presumida e que, portanto, toda a documentação apresentada que comprova da efetividade do negócio jurídico derruba a lógica da fiscalização, toda ela apoiada em mera subjetividade do agente público.

Em 27/03/2018 a contribuinte novamente veio aos autos solicitando a juntada de cópia de acórdãos do CARF em julgamento de processos que estariam relacionados à matéria discutida nos presentes. Nos julgados, o colegiado teria afastado as glosas referentes às aquisições de pessoas jurídicas inaptas, inabilitadas ou suspensas e admitido os créditos referentes às operações com cooperativas.

**A 14ª Turma da DRJ-RPO, em sessão datada de 16/04/2018, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade**. Não houve oposição manifesta do contribuinte quanto às glosas relacionadas aos créditos calculados sobre rubricas que, pela legislação não dão direito à apuração de créditos não-cumulativos. Foi exarado o Acórdão n.º 14-83.323, às fls. 701/732, com a seguinte ementa:

CRÉDITOS. COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL.

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

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÕES DE CAFÉ DE COOPERATIVAS. ATIVIDADE PRODUTIVA. INSUMO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO BÁSICO. CRÉDITO PRESUMIDO.

O café utilizado como insumo, adquirido por empresa agroindustrial que produza mercadorias destinadas à alimentação humana, de cooperativas que exercem cumulativamente as atividades de padronização, beneficiamento, preparo e mistura para definição de aroma e sabor (blend) ou separação dos grãos por densidade, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial, gera créditos básicos no regime da não cumulatividade. Por outro lado, as vendas de insumos à agroindústria por cooperativas que não tenham exercido as mencionadas atividades em relação ao café sujeitam-se à suspensão de PIS e de Cofins, podendo o adquirente descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos insumos adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS ADQUIRIDOS DA COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO (CONAB). GLOSA.

Os valores referentes a insumos adquiridos da CONAB não geram créditos para o adquirente no regime não cumulativo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÕES DE PESSOAS JURÍDICAS INAPTAS, BAIXADAS OU SUSPENSAS. GLOSA.

Glosa-se o crédito básico calculado sobre as aquisições de café de pessoas jurídicas cuja inexistência de fato ou a incapacidade para realizarem as vendas foi comprovada em processo administrativo que resultou no cancelamento ou suspensão da inscrição no cadastro de pessoas jurídicas.

Entretanto, comprovada a efetiva aquisição da mercadoria, admite-se o crédito presumido nos casos de produtos adquiridos de pessoas físicas como ocorre na espécie, tendo em vista as conclusões alcançadas no âmbito de operações especiais de fiscalização conhecidas como Robusta, Tempo de Colheita e Broca.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ-RPO em 11/07/2018** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 740), **apresentou Recurso Voluntário em 06/08/2018**, às fls. 743/768, basicamente repisando os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade, **porém deixando de recorrer da glosa referente às aquisições dos estoques reguladores da CONAB**, matéria sobre a qual a decisão administrativa se tornou definitiva.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

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

## **I – DAS EMPRESAS HAVIDAS COMO INAPTAS**

Alega o Recorrente que não tinha como saber que as empresas que estavam no mercado há anos, fazendo negócios com toda a praça de café, eram por qualquer razão, inabilitadas, bem como que fez vasta prova da efetivação dos negócios.

Sustenta que “a prova vai além da mera apresentação do documento fiscal de compra, prova de pagamento, prova do fechamento do negócio, prova de que a empresa estava habilitada para operar junto ao ICMS (SINTEGRA), documento de remessa ao armazém beneficiador, ficha cadastral da Junta Comercial, entre outros”, com suporte legal no art. 82, parágrafo único, da Lei n.º 9.430/96:

13. Fulminando qualquer dúvida frente à regularidade do ato praticado pela Impugnante na aquisição dos seus cafés, há ampla prova da atividade negocial, conforme documentação anexa, além da farta documentação apresentada à fiscalização, relativas a todas as notas fiscais glosadas pela fiscalização' (Docs n.ºs 4 a \_). Destacam-se, dentre outros documentos, os depósitos bancários efetivando o negócio; cópia do cartão de CNPJ e do SINTEGRA do período; comprovante de fechamento do negócio, entre outros.

Afirma ainda que “Se a farta documentação acostada aos autos não comprova a lisura do negócio efetuado, deve o Fisco fazer melhor prova, já que a simples dúvida torna-se imputação de prática de crime (fraude) e esta deverá ser fundamentada para que garanta o necessário direito ao contraditório”.

O art. 82, § único, da Lei n.º 9.430/96, dispositivo legal em que se ampara o Recorrente em sua defesa, estabelece o seguinte:

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, **não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica** cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido **considerada ou declarada inapta**.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços **comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens**, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Como se depreende da leitura deste comando legal, deveria o Recorrente, no presente caso, ter comprovado a efetivação do pagamento do preço respectivo, assim como o recebimento dos bens, de forma cumulativa, ou seja, deveria efetivar ambas as comprovações. Entretanto, tal comprovação não foi realizada; não foram apresentados comprovantes do pagamento do preço respectivo, e também não foi feita a comprovação do recebimento dos bens.

Com efeito, a Autoridade Fazendária identificou, no Anexo 03 (Quadro 03), às fls. 395/396, 69 notas fiscais emitidas por empresas havidas como inaptas e cujos documentos emitidos foram considerados, conseqüentemente, inidôneos. **Analisando os documentos juntados às fls. 545/608**, verifiquei a apresentação, pelo Recorrente, de 3 comprovantes de transferência bancária, 7 conhecimentos de transporte rodoviário de cargas e os respectivos 7 tickets de pesagem, cópias das 7 notas fiscais referentes a estes conhecimentos de transporte, 3 cartões de CNPJ, 3 extratos do SINTEGRA e 2 cópias de documento de registro na Junta Comercial de SP, 2 cópias de Contrato Social e 2 certificados de depósito em armazém.

Estes documentos, que o Recorrente afirma se constituírem em “farta documentação”, não comprovam todas as 69 operações identificadas através das notas fiscais relacionadas pelo Fisco e fornecidas pelo próprio contribuinte. O Recorrente até conseguiu comprovar parte das suas operações com o fornecedor CERRADO EXPORT DO BRASIL LTDA, pois foram apresentadas 7 notas fiscais, todas com carimbo da Fiscalização rodoviária da Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, acompanhadas dos conhecimentos de transporte rodoviário e dos respectivos 7 tickets de pesagem, bem como foi apresentado comprovante de transferência bancária com data de 20/02/2006, enquanto todas as notas fiscais foram emitidas com data de 16/02/2006 (mesma data dos conhecimentos de transporte rodoviário).

Essa comprovação, específica para o fornecedor CERRADO EXPORT DO BRASIL LTDA, que reputo adequada à exigência do art. 82, § único, da Lei nº 9.430/96, se referiu às notas fiscais de nº 1402, 1403, 1404, 1414, 1415, 1416 e 1418. Ocorre, entretanto, que as notas fiscais glosadas pela Autoridade Fiscal foram as de numeração superior a 1715, como se constata no Quadro 03. As notas apresentadas pelo Recorrente não foram objeto de glosa, logo em nada alteram o resultado deste julgamento.

Quanto à declaração de inaptidão do CNPJ das empresas, vejamos o que consta da fundamentação do Fisco, às fls. 381/384:

### 3. AQUISIÇÕES DE EMPRESAS COM SITUAÇÃO CADASTRAL ATUAL: INAPTA OU SUSPensa OU BAIXADA

3.1 Em relação aos fornecedores da VOLCAFÉ, no período objeto deste exame, verificamos as empresas abaixo – com apropriação de crédito integral que se encontram nesta situação, cujas aquisições estão detalhadas no anexo nº 003:

#### 3.1.1 CNPJ 02.177.534/0001-13 CERRADO EXPORT DO BRASIL LTDA

Empresa com data de abertura em 06/10/1997, com endereço atual na cidade de Patrocínio/MG. Encontra-se na situação cadastral de INAPTA em 07/12/2010 (processo 19991.000635/200966), por inexistência de fato, com efeitos a partir de 01/03/2010. Essa empresa não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS no período de 2.004 a 2.011. Apresentou Declaração Simplificada como inativa referente aos exercícios de 2.003/2.005 (AC 2.002/2.004) e no exercício de 2.006 (AC 2005) DIPJ pelo Lucro Real com valores de receita bruta zerados, não tendo apresentado mais nenhuma DIPJ após este período. Conforme apurado na RAIS – Relação Anual de Informações Sociais, esta empresa não possuía nenhum empregado (2002 a 2007).

(...)

#### 3.1.2 CNPJ 04.181.421/0001-17 EXPORTADORA DE CAFÉ CENTRO OESTE LTDA

Empresa com data de abertura em 27/11/2000, com endereço atual na cidade de Bauru/SP. Encontra-se na situação cadastral de SUSPensa em 30/07/2008 (processo 15563.000408/200949), por inexistência de fato. Essa empresa não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS no período de 2.004 a 2.011. Apresentou DIPJ – Lucro Presumido referente aos exercícios de 2.004 (AC 2003), 2.005 (AC 2004), 2.006 (AC 2005), 2007 (AC 2006), 2008 (AC 2007) e Declaração Simplificada como inativa no exercício de 2.009 (AC 2008). Em relação aos anos calendários de 2005 a 2007, constam zerados os valores da receita bruta. Conforme apurado na RAIS – Relação Anual de Informações Sociais esta empresa não possuía nenhum empregado (2002 a 2007).

(...)

3.1.3 CNPJ 04.747.510/0001-88 SANTA MARTA COMERCIO & REPRESENTAÇÃO LTDA

Empresa com data de abertura em 11/07/2001, com endereço atual na cidade de Manhuaçu/MG. Encontra-se na situação cadastral de INAPTA em 26/04/2010 (processo 19991.000624/200986), por inexistência de fato, com efeitos a partir de 26/04/2010. Essa empresa não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS no período de 2.004 a 2.011. Apresentou Declaração Simplificada dos exercícios de 2.003 a 2006 (AC 2002/2005) como inativa. Encontra-se omissa em relação as DIPJ's dos exercícios de 2.007 e 2.008 (AC 2006/7). Conforme apurado na RAIS – Relação Anual de Informações Sociais esta empresa não possuía nenhum empregado nos anos de 2.002 a 2.005, 01 (um) empregado no ano de 2.006 (a partir de set/06) e 01 (um) empregado no ano de 2.007 (até jul/07).

(...)

3.1.4 CNPJ 01.114.595/0001-55 – NOVA ESPERANÇA COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA

Empresa com data de abertura em 24/11/2004, com endereço atual no município de Manhuaçu/MG, foi declarada INAPTA (processo 19991.000522/200961), por inexistência de fato, pelo ADE Nº 23 da DRF-Governador Valadares/MG de 23/04/2010 (DOU – 26/04/2010), com efeitos a partir de 26/04/2010. Essa empresa não efetuou nenhum recolhimento de PIS e COFINS no período de 2.004 a 2.011. Apresentou Declaração Simplificada referente aos exercícios de 2.005 (AC 2004) e 2.006 (AC 2005) como inativa, não tendo apresentado mais nenhuma DIPJ. Conforme apurado na RAIS – Relação Anual de Informações Sociais esta empresa não possuía nenhum empregado (2004 a 2007).

(...)

3.2 Em relação as empresas acima relacionadas, embora verificado por amostragem a nota fiscal, comprovante de pagamento e a entrega da mercadoria (conhecimento ou nota do armazém), é importante frisar que as empresas acima citadas tem características em comum: ausência de recolhimento das contribuições, falta de capacidade operacional para a realização de seus fins institucionais, pela falta de empregados, ou ainda, pela apuração da inexistência de fato perante o cadastro CNPJ. Diante disso, propomos a glosa do crédito integral gerado em favor da fiscalizada, por não se poder garantir a certeza e a liquidez do mesmo.

(...)

3.3 Diante do acima exposto, propomos a concessão somente do crédito presumido sobre essas operações.

(...)

3.4 Fica registrado que não foram relacionadas notas fiscais de empresas inapta/suspensa/baixada, que constaram na relação apresentada (CD) com apropriação de crédito presumido.

3.5 Muito embora não se possa comprovar a existência de conluio entre o vendedor e o adquirente, tais circunstâncias não deveriam ser desconhecidas por parte do adquirente se empregado o mínimo de diligência necessária ao negócio, particularmente quando tais transações envolvem vultosas somas de dinheiro, comprometendo a certeza e liquidez do crédito tributário pretendido.

3.6 No Estado do Espírito Santo, situação parecida e aprofundada, foi apurada pelas autoridades federais nesse ramo de atividade (comércio atacadista de café), a existência de empresas de fachadas. Em decorrência da operação Tempo de Colheita realizada pela Delegacia da Receita Federal em Vitória/ES, em outubro/2007, em 01/06/2010 deflagrou-se a operação “Broca” fruto da parceria realizada entre o Ministério Público Federal, Polícia Federal e Receita Federal, na qual foram cumpridos Mandados de Busca e Apreensão em diversos locais. Em resumo, apurou-se que diversas empresas, naquele Estado, estavam se utilizando da interposição fraudulenta de empresas de fachada – laranjas, para dissimular operações de compra para revenda de café de pessoa física resultando no aproveitamento de créditos integrais ilícitos de PIS e COFINS.

3.6.1 O objetivo desta forma de ação, era possibilitar o creditamento integral de PIS e COFINS pelo adquirente dessa mercadoria, como se fosse adquirido de pessoas jurídicas (1,65% para o PIS e 7,6% para o COFINS, somando 9,25%) e não o crédito presumido (35%) previsto na legislação para a época, para as aquisições de pessoas físicas (PIS – 1,65% x 35% = 0,5775% e COFINS – 7,6% X 35% = 2,6600, somando 2,2375%).

3.6.2 A operação consistia na aquisição de café através de corretores ou maquinistas de produtores rurais, sendo emitido a nota fiscal do produtor para essas empresas de fachada e posteriormente emitido a Nota Fiscal desta empresa para ser guiado o café para o efetivo comprador.

3.6.3 Foi constatado pela DRF/Vitória, que as empresas (laranjas) nada recolhiam de PIS/COFINS e tinham expressiva movimentação financeira bancária. Em diversos depoimentos obtidos pela DRF-Vitória de representantes de algumas dessas empresas, foi asseverado que a prática da venda de notas fiscais para guiar o café do produtor para as empresas compradoras era prática adotada em todo país.

3.6.4 No curso das investigações, os Auditores Fiscais constataram registros de compras nas empresas exportadoras (Estado do Espírito Santo) de supostas fornecedoras situadas no estado de Minas Gerais, principalmente, no município de Manhuaçu/MG. A confrontação da movimentação financeira com dados fiscais dessas supostas atacadistas de café no estado de Minas Gerais não mostrou um quadro diferente do encontrado pelos Auditores Fiscais no Espírito Santo: movimentação financeira expressiva para empresa cuja declaração de imposto de renda encontrava-se situação de INATIVA, OMISSA, ZERADA ou com informação de receita irrisória e, portanto, incompatível com os recursos movimentados. Empresas sem quadro de funcionários para executar suas atividades, ou quando muito, com um número ínfimo e, além de tudo isso, sem qualquer recolhimento dos tributos devidos.

3.6.5 A Receita Federal do Brasil, através de suas Delegacias realizou diversas diligências e declarou a INAPTIDÃO, SUSPENDEU ou BAIXOU várias dessas empresas.

Como se verifica, a razão da inaptidão foi por “inexistência de fato”. Essa situação de adequa à previsão contida no art. 48, § 3º, III, c/c o art. 41, I, ambos da IN RFB nº 568/2005:

Art. 41. **Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que:**

**I - não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto;**

II - não for localizada no endereço informado à RFB, bem assim não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto;

III - tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;

IV - se encontre com as atividades paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem os incisos I, II e V do caput do art. 33.

Parágrafo único. Na hipótese deste artigo, o procedimento administrativo de declaração de inaptidão será iniciado por representação formulada por AFRFB, consubstanciada com elementos que evidenciem qualquer das pendências ou situações referidas.

(...)

**Art. 48. Será considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiro interessado, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ haja sido declarada inapta.**

(...)

§ 2º Considera-se terceiro interessado, para os fins deste artigo, a pessoa física ou entidade beneficiária do documento.

**§ 3º O disposto neste artigo aplicar-se-á em relação aos documentos emitidos:**

I - a partir da data da publicação do ADE a que se refere:

a) o art. 37, no caso de pessoa jurídica omissa contumaz;

b) o art. 39, no caso de pessoa jurídica omissa e não localizada.

II - a partir da data desde a qual esteja caracterizada a situação prevista no inciso III do art. 41;

**III - na hipótese dos incisos I, II e IV do art. 41, desde a paralisação das atividades da pessoa jurídica ou desde a sua constituição, se ela jamais houver exercido atividade;**  
e

IV - na hipótese de pessoa jurídica com irregularidade em operações de comércio exterior, desde a data de ocorrência do fato.

§ 4º A inidoneidade de documentos em virtude de inscrição declarada inapta não exclui as demais formas de inidoneidade de documentos previstas na legislação, nem legitima os emitidos anteriormente às datas referidas no § 3º.

§ 5º O disposto no § 1º não se aplica aos casos em que o terceiro interessado, adquirente de bens, direitos e mercadorias, ou o tomador de serviços, comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços.

### **A IN RFB n.º 568/2005 tem seu suporte legal na Lei n.º 9.430/96:**

Capítulo VI

DISPOSIÇÕES FINAIS

#### **Empresa Inidônea**

Art. 80. As pessoas jurídicas que, estando obrigadas, deixarem de apresentar declarações e demonstrativos por 5 (cinco) ou mais exercícios poderão ter sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ baixada, **nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**, se, intimadas por edital, não regularizarem sua situação no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da publicação da intimação. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

§ 1º Poderão ainda ter a inscrição no CNPJ baixada, **nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**, as pessoas jurídicas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que não existam de fato; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que, declaradas inaptas, nos termos do art. 81 desta Lei, não tenham regularizado sua situação nos 5 (cinco) exercícios subsequentes. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º No edital de intimação, que será publicado no Diário Oficial da União, as pessoas jurídicas serão identificadas pelas respectivos números de inscrição no CNPJ. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º Decorridos 90 (noventa) dias da publicação do edital de intimação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicará no Diário Oficial da União a relação de CNPJ das pessoas jurídicas que houverem regularizado sua situação, tornando-se automaticamente baixadas, nessa data, as inscrições das pessoas jurídicas que não tenham providenciado a regularização. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º **A Secretaria da Receita Federal do Brasil manterá, para consulta, em seu sítio na internet, informação sobre a situação cadastral das pessoas jurídicas inscritas no CNPJ.** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 80-A. Poderão ter sua inscrição no CNPJ baixada, **nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**, as pessoas jurídicas que estejam extintas, canceladas ou baixadas nos respectivos órgãos de registro. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 80-B. O ato de baixa da inscrição no CNPJ não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados os débitos de natureza tributária da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 80-C. Mediante solicitação da pessoa jurídica, poderá ser restabelecida a inscrição no CNPJ, **observados os termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, **nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 5º Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, **nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Por fim, em relação à argumentação de que agiu de boa-fé, o art. 136 do CTN já determina que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Nesse sentido, os seguintes precedentes deste Conselho:

**a) Acórdão nº 3401-005.753 – Terceira Seção de Julgamento - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 12/12/2018:**

CRÉDITO DE IPI. NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. GLOSA.

Notas fiscais emitidas por empresa com CNPJ na situação "BAIXADO" são consideradas inidôneas, fazendo prova apenas em favor do Fisco e não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros interessados, salvo se o adquirente de bens, direitos e mercadorias comprovar a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento destes.

(...)

VOTO

(...)

10. Como se verifica, deveria o Recorrente, no presente caso, ter comprovado a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens. Entretanto, limitou-se a apresentar documentos com o objetivo de comprovar a escrituração das notas fiscais inidôneas e o recolhimento do IPI devido no período pela empresa fornecedora.

(...)

12. Para que estas notas fiscais possam fazer prova a favor de terceiros, é necessário seguir o procedimento determinado pelo art. 82, § único, da Lei nº 9.430/96, com a comprovação, cumulativamente, da efetivação do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens, o que efetivamente não foi realizado pelo Recorrente, ensejando inclusive o indeferimento do pleito pela DRJ:

**b) Acórdão nº 3402-002.421 – Terceira Seção de Julgamento - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 23/07/2014:**

(...) Por seu turno, ao estabelecer os critérios objetivos para aferição da inidoneidade de documentos fiscais para fins de desconsideração dos atos e negócios jurídicos que lhes são subjacentes, o art. 82 da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 (DOU 30/12/1996) veio expressamente dispor que:

(...)

Como resulta claro do dispositivo retro transcrito, somente pode ser considerado inidôneo, não produzindo efeitos tributários em favor de terceiros, o documento

emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ já tenha sido considerada ou declarada inapta, sendo certo que a inaptidão não se aplica aos adquirentes de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços, que comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens.

Entretanto, no caso concreto verifica-se que não obstante o CNPJ da emitente dos documentos fiscais se encontrasse inativos, a ora Recorrente não se desincumbiu do ônus legalmente imposto de comprovar o efetivo pagamento do preço e respectivo recebimento dos bens, razão pela qual a r. decisão recorrida não merece reforma eis que se encontra devidamente fundamentada e rebate com vantagem uma a uma as objeções levantadas pela recorrente, merecendo subsistir por seus próprios fundamentos que, por amor à brevidade, adoto como razões de decidir e transcrevo:

**c) Acórdão n.º 3302-005.590 – Terceira Seção de Julgamento - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 21/06/2018:**

(iii) Da Glosa das Aquisições das pessoas jurídicas declaradas inaptas.

Por fim, quanto à questão relacionada às inaptidões, entendo que também foi bem e corretamente enfrentada pelo acórdão recorrido. Veja-se (fls. 407/411):

(...)

Verifica-se o estabelecimento legal de uma presunção de ineficácia tributária dos documentos emitidos por empresas inaptas, a qual, entretanto, pode ser elidida na hipótese do parágrafo único do artigo 82 da Lei n.º 9.430/96, repetida pelo § 5º do art. 15 da IN SRF n.º 66/97. Isso revela que tal presunção é do tipo juris tantum, ou seja, admite-se seu afastamento pela apresentação de prova em contrário, cujo ônus, entretanto, compete não ao Fisco, mas ao "terceiro interessado".

Deveras, o efeito da declaração de inaptidão não alcança os adquirentes que comprovarem cumulativamente a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou a utilização dos serviços.

Atente-se que, na comprovação material cumulativa supra-aludida, está presente, de modo subjacente, a caracterização de boa-fé (elemento subjetivo) do adquirente, isto é, a evidência de que não houve de sua parte a intenção de praticar juntamente com o seu fornecedor o ato lesivo à Fazenda Pública.

**As alegações de boa fé do Recorrente, bem como sobre a impossibilidade da declaração de inidoneidade retroagir, são bastante comuns em situações nas quais o contribuinte pleiteia créditos tributários com base em documentos inidôneos,** e o STJ, em sede de julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos do REsp 1.148.444/MG, em 14/04/2010, Relator Ministro Luiz Fux, já se manifestou sobre a matéria, pacificando a discussão:

Noticiam os autos que o ASA DISTRIBUIDORA E REPRESENTAÇÕES COMERCIAIS LTDA. impetrou mandado de segurança contra suposto ato abusivo praticado pelo CHEFE DA SECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL DE MINAS GERAIS, consubstanciado em sua autuação (Auto de Infração n.º 1.000148292-56), referente ao período de janeiro de 1999 a agosto de 2004, por deixar de recolher ou recolher a menor o ICMS em razão do aproveitamento supostamente indevido de créditos do aludido imposto provenientes de notas fiscais formalmente declaradas inidôneas, conforme atos declaratórios. Na inicial, afirmou que cumprira todos os requisitos legais para o aproveitamento dos créditos de ICMS, até porque, naquela época, as empresas vendedoras eram tidas como idôneas perante terceiros. Assinalou ainda que "a mera declaração (posterior) de inidoneidade documental não constitui

razão suficiente e capaz de prejudicar o exercício ao creditamento do ICMS, sobretudo, porque não está previsto dentre às exceções da regra da não-cumulatividade, expostas pelo art. 155, par. 2, II, "a" e "b" da CF/88".

(...)

#### VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, revela-se cognoscível a insurgência especial, uma vez prequestionada a matéria federal ventilada.

(...)

Nada obstante, a jurisprudência das Turmas de Direito Público é no sentido de que o comerciante que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido, posteriormente declarada inidônea, é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no artigo 136, do CTN), sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

No mesmo diapasão, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados desta Corte:

(...)

"TRIBUTÁRIO - CRÉDITO DE ICMS - NOTAS FISCAIS CONSIDERADAS INIDÔNEAS PELO FISCO - DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA OPERAÇÃO COMERCIAL - IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO PROBATÓRIO DOS AUTOS - SÚMULA 7/STJ.

(...)

3. A jurisprudência desta Turma é no sentido de que, para aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais consideradas inidôneas pelo Fisco, é necessário que o contribuinte demonstre pelos registros contábeis que a operação comercial efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, pois, o ônus da prova, não se podendo transferir ao Fisco tal encargo. Precedentes.

(...)

5. Recurso parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido." (REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em

14.08.2007, DJ 23.08.2007)

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO MERCANTIL. NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS. COMPROVAÇÃO DA REALIZAÇÃO DA OPERAÇÃO COMERCIAL. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. TRIBUNAL DE ORIGEM. SOBERANIA NA ANÁLISE DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ. RECURSO DESPROVIDO.

(...)

2. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça pacificou-se no sentido de que o adquirente de boa-fé não pode ser responsabilizado pela inidoneidade de notas fiscais emitidas pela empresa vendedora, sendo certo que, nesse caso, é possível o aproveitamento de crédito de ICMS relativo às referidas notas fiscais. Todavia, para tanto, é necessário que o contribuinte demonstre, pelos registros contábeis, que a operação de compra e venda efetivamente se realizou, incumbindo-lhe, portanto, o ônus da prova.

3. O disposto no art. 136 do CTN não dispensa o contribuinte, empresa compradora, da comprovação de que as notas fiscais declaradas inidôneas correspondem a negócio efetivamente realizado.

(...)

5. Recurso especial desprovido." (REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007)

(...)

"TRIBUTÁRIO - ICMS - CRÉDITOS RESULTANTES DE NOTA FISCAL - INIDONEIDADE DA EMPRESA EMITENTE - ENTRADA FÍSICA DA MERCADORIA - NECESSIDADE - VENDEDOR DE BOA-FÉ - INEXISTÊNCIA DE DOLO OU CULPA - PRECEDENTES.

- O vendedor ou comerciante que realizou a operação de boa-fé, acreditando na aparência da nota fiscal, e demonstrou a veracidade das transações (compra e venda), não pode ser responsabilizado por irregularidade constatada posteriormente, referente à empresa já que desconhecia a inidoneidade da mesma. - Recurso conhecido e provido." (REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999)

(...)

Conseqüentemente, uma vez caracterizada a boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), revela-se legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS.

Com essas considerações, NEGÓ PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Porquanto tratar-se de recurso representativo da controvérsia, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, determino, após a publicação do acórdão, a comunicação à Presidência e aos demais Ministros da Primeira Seção e aos Tribunais de Justiça Estaduais, com fins de cumprimento do disposto no § 7º, do artigo 543-C, do CPC (artigos 5º, II, e 6º, da Resolução 08/2008).

#### **Tese Jurídica**

"O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação".

Posteriormente o STJ manteve esse entendimento, como se observa dos seguintes precedentes:

#### **a) REsp 1.811.109/SP, Data do Julgamento 11/06/2019, Relator Ministro Herman Benjamin:**

Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. AUSÊNCIA PARCIAL DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7 DO STJ.

(...)

2. O comerciante que adquire mercadoria cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) tenha sido posteriormente declarada inidônea é considerado terceiro de boa-fé, o que autoriza o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, **desde que demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada (em observância ao disposto no artigo 136, do CTN)**, sendo certo que o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação.

**b) AgRg no AREsp 1.377.027/SP, Data do Julgamento 12/03/2019, Relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca:**

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO REYNALDO SOARES DA FONSECA (Relator):

O agravo não merece acolhimento.

Com efeito, dessume-se das razões recursais que a parte agravante não trouxe elementos suficientes para infirmar a decisão agravada, que, de fato, apresentou a solução que melhor espelha a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.

Portanto, nenhuma censura merece o decisório ora recorrido, que deve ser mantido pelos seus próprios e jurídicos fundamentos.

Todavia, assim como aduzido na decisão monocrática agravada, a leitura do voto condutor do julgamento da apelação defensiva permite divisar que a condenação do agravante pela prática do crime de sonegação fiscal está calcada na certeza de que ele se utilizou de notas fiscais falsas para simular compras de mercadorias da sociedade empresária V.E.S Comercial Trading Ltda., registrando-as no livro de entrada da pessoa jurídica que administrava, propiciando, com isso, o acúmulo de créditos inexistentes de ICMS e, assim, redução tributária indevida da ordem de R\$ 787.147,54 (setecentos e oitenta e sete mil, cento e quarenta e sete reais e cinquenta e quatro centavos). A má-fé, portanto, é inerente à conduta fraudulenta empregada para operar a evasão fiscal, devidamente comprovada pela acusação, conforme se colhe do seguinte trecho (e-STJ fl. 733):

*Segundo se apurou, o acusado, no comando da primeira empresa, simulou compras de mercadorias e registrou as notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica "V.E.S Comercial Trading Ltda" inexistente, no livro de registro de entrada.*

*Consta que as notas fiscais falsas foram utilizadas somente para propiciar crédito indevido de ICMS e não correspondem a operações efetivamente realizadas.*

*A materialidade do delito restou comprovada diante da certidão da dívida ativa de fls. 426, dos autos de infração e multa de fls. 02/04, dos livros de registro de entrada da empresa de fls. 78/144, das notas fiscais de fls. 10/77, do relatório de apuração de idoneidade de fls. 150/163, bem como das demais provas produzidas durante a instrução criminal.*

(...)

*A autoria do delito também é inconteste.*

*O apelante afirmou, na etapa administrativa, que é sócio administrador da empresa "Solótica" e o único responsável por todos os atos de gerência e administração desta. Alegou que tomou conhecimento da ilegalidade somente com a lavratura do Auto de Infração, sendo que as mercadorias efetivamente entraram na referida empresa. Contou que na data de aquisição das mencionadas mercadorias, a empresa "V.E.S*

*Comercial Trading Ltda" apresentava situação regular perante o fisco. Em juízo, manteve sua versão, afirmando que não sabia da inidoneidade da empresa "V.E.S" com a qual sua empresa mantém relações comerciais.*

*Entretanto, a versão exculpatória do acusado restou totalmente isolada do conjunto probatório.*

*A agente fiscal de rendas, Rosana Aparecida Duque, confirmou em sede judicial o descrito no auto de infração. Narrou que foi apurada a sonegação de ICMS por parte da empresa na qual o apelante é administrador. Informou que tal delito ocorreu por conta da emissão de notas fiscais pela empresa "V.E.S", que estava inapta desde 2000, sendo que o réu com ela comercializou em períodos posteriores a esta data.*

*O conjunto probatório é robusto e harmônico, não restando dúvidas acerca da materialidade e da autoria do crime.*

*Conforme se depreende das notas fiscais e do livro de registro, foi mantida relação comercial entre o acusado e a empresa "V.E.S" entre as datas 20/08/2001 a 21/10/2003.*

*O relatório de apuração de idoneidade da mencionada empresa foi finalizado em 04/07/2003, atestando que os documentos emitidos por ela deveriam ser declarados inidôneos a partir de 12/07/2002. Ou seja, a inidoneidade da empresa "V.E.S" foi declarada em data posterior às relações comerciais entre ela e o apelante.*

*Ora, diante desse quadro acima descrito, cabia ao apelante juntar aos autos toda a documentação relativa às transações com aquela empresa e os comprovantes de pagamento dos tributos. O que não ocorreu, por mais que tenha havido oportunidades em sede administrativa para fazê-lo.*

*Ademais, o acusado ainda poderia "ter trazido provas ou solicitado diligências, tais como testemunhas a demonstrar a veracidade da operação, extratos bancários indicando o real pagamento, recibos da negociação, contratos, tudo, diga-se, qualquer elemento a demonstrar que a operação em tela realmente existiu e que ele efetuou o pagamento dos tributos correspondentes", como muito bem salientado pelo doutro magistrado a quo. Portanto, incabível a alegação da defesa sobre a boa fé do apelante em comercializar com a empresa inidônea, pois diante da ausência de comprovação da existência concreta das operações, concluiu-se que o réu utilizou de documento que sabia ou deveria saber ser falso ou inexato para creditar imposto.*

*Aliás, como afirmado pelo próprio apelante, ele era o único responsável pela administração e gerência da empresa, cabendo exclusivamente a ele cuidar das transações comerciais, quitar os impostos a elas relativos, bem como prestar informações contábeis e tributárias às autoridades fiscais.*

*Assim, restou demonstrado que o acusado, utilizando-se de notas fiscais inidôneas, gerou crédito de ICMS indevido, reduzindo o valor real a recolher para o fisco.*

*Deste modo, a manutenção da condenação é medida que se impõe, razão pela qual não há que se falar em absolvição por insuficiência de provas ou pela atipicidade da conduta.*

Como visto, incorre a omissão ventilada pelo agravante. Na verdade, o que se observa é a inércia da defesa em comprovar o alibi alegado à instância ordinária, isto é, a existência concreta das operações de compra pela Solótica Indústria e Comércio Ltda. e que o réu agiu de boa-fé, acreditando que a pessoa jurídica emitente das notas fiscais glosadas pelo Fisco se encontrava em situação regular. No caso, faltou à defesa a devida atenção ao que estabelece o art. 156, caput, primeira parte, do CPP – A prova da alegação incumbirá a quem a fizer [...].

(...)

Com essas considerações, nego provimento ao agravo regimental.

No Supremo Tribunal Federal, o entendimento é o mesmo, conforme os seguintes precedentes:

**a) ARE 1.113.876/SP. Relator(a): Min. Marco Aurélio. Julgamento em 25/02/2019:**

É incontroverso que as operações questionadas ocorreram no período de novembro/2002 a março/2004 (fls. 53/54) e que a declaração de inidoneidade data de 15.06.2005 (fls. 112).

É certo que a declaração de inidoneidade dos documentos fiscais feita pelo Fisco transfere ao contribuinte que lançou o crédito o “ICMS” destacado destas mesmas notas fiscais declaradas inidôneas a obrigação de demonstrar a regularidade das transações e que agiu de boa fé.

Isto é feito principalmente pela demonstração da regularidade dos lançamentos contábeis e pelo efetivo pagamento pela aquisição das mercadorias.

**b) ARE 1.180.133/SP. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 01/02/2019:**

Decisão: Trata-se de agravo interposto contra decisão de inadmissibilidade de recurso extraordinário em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado:

*“Apelação – Direito Tributário – ICMS – Declaração de Inidoneidade – Ação anulatória de débito tributário – Ausência de prova, por parte da autora, de legalidade das operações comerciais que lastrearam o creditamento de ICMS, especialmente tendo em vista a comprovação de simulação da empresa fornecedora – Ocorrência de fraude – Empresa inexistente – Boa-fé não caracterizada – Precedente desta E. 11ª Câmara de Direito Público – Sentença de improcedência mantida – Recurso improvido.”* (eDOC 8, p. 10)

No recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal, aponta-se violação aos arts. 5º, XXXVI ; 37; e 150, III, do texto constitucional.

Nas razões recursais, alega-se que a recorrente teria agido de boa-fé, uma vez que ao tempo da aquisição das mercadorias a fornecedora ainda não teria sido declarada inidônea, sendo assim, não deveria a declaração de inidoneidade retroagir em face de contribuinte - terceiro de boa-fé. (eDOC 8, p. 80/85)

Aduz, ainda, que o Fisco Estadual não teria mantido atualizadas as informações referentes à base cadastral, o que teria violado os princípios constitucionais da publicidade, eficiência e razoabilidade, bem como o ato jurídico perfeito segurança jurídica. (eDOC 8, p. 78)

É o relatório.

Decido.

O recurso não merece prosperar.

O Tribunal de origem, ao examinar a legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil e Regulamento do ICMS), e o conjunto probatório constante dos autos, consignou que a recorrente não teria

conseguido comprovar a idoneidade das operações através das notas fiscais, bem como os documentos apresentados teriam origem de empresa “de fechada”, o que afastaria a presunção de boa fé. Nesse sentido, extraem-se os seguintes trechos do acórdão impugnado:

“Isso porque a autora, ora apelante, não conseguiu demonstrar a idoneidade das operações.

Com efeito, analisando-se a provas coligidas aos autos, restou demonstrado, pelas diligências realizadas pelo fisco estadual, a ocorrência de simulação de estabelecimento da empresa fornecedora de mercadorias, vale dizer, a mesma nunca existiu (documentos fiscais oriundos de empresa ‘de fechada’).

(...)

Nesse diapasão, é cediço que os atos provenientes da administração pública têm presunção relativa de legitimidade e, sendo ela *juris tantum*, admite prova em contrário, não tendo a autora, repita-se, demonstrado nos autos que a atuação foi irregular.

(...)

E nem se alegue eventual boa-fé, vez que, ainda que fosse o caso, a ausência de dolo ou má-fé não exime a responsabilidade do contribuinte, conforme dispõe o artigo 136 do Código Tributário Nacional, *in verbis*: ‘Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.’ (eDOC 8, p. 12/14)

Assim, verifica-se que a matéria debatida pelo Tribunal de origem restringe-se ao âmbito infraconstitucional, de modo que a ofensa à Constituição, se existente, seria reflexa ou indireta, o que inviabiliza o processamento do presente recurso.

Além disso, divergir desse entendimento demandaria o revolvimento do acervo fático-probatório, providência inviável no âmbito do recurso extraordinário. Nesses termos, incide no caso a Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

(...)

Ante o exposto, nego seguimento ao recurso (art. 932, IV, a, do CPC, c/c art. 21, §1º, do RISTF) e, tendo em vista tratar-se de mandado de segurança na origem, deixo de aplicar o disposto no § 11 do art. 85 do CPC, em virtude do art. 25 da Lei 12.016/2009.

**c) ARE 1.108.128/SP. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em 23/03/2018:**

É o relatório.

Inicialmente, convém transcrever o que decidido pelo Tribunal de origem (eDOC 4, p. 11):

*“Alegou ainda que tinha comprovação dos pagamentos realizados referentes as notas fiscais das quais se creditou o ICMS, conforme documentos juntados aos autos às fls. 103, 108 e 112.*

*Todavia, tais pagamentos não tem o condão de comprovar a boa fé da apelante, porque o simples fato de haver pagamentos não comprova a autenticidade da operação, pois nas notas fiscais juntadas aos autos sequer consta o veículo que teria transportado as mercadorias, inexistindo ainda qualquer documento que comprovasse o efetivo contato com os comprovantes de pagamento da empresa declarada inidônea.*

*Acrescente-se ainda que as notas fiscais foram emitidas pela União Comércio de Papeis e Edital Ltda (fls. 103, 108 e 112), contudo os comprovantes de pagamento estão em nome da empresa TBLV Com. Imp. e Exp Papeis Ltda (fls. 104, 106, 107, 109, 110, 112 e 113).*

(...)

Ante o exposto, nego provimento ao recurso nos moldes do artigo 932, IV, "a", do Código de Processo Civil.

**Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.**

## **II -DA GLOSA DE CRÉDITOS ORDINÁRIOS APURADOS EM RELAÇÃO ÀS COMPRAS DE COOPERATIVAS**

Afirma o recorrente que não se deve fazer distinção entre as aquisições efetuadas de cooperativas para, com base em critério particular, efetuar glosas. Afirma que não tem como comprovar – com um simples exame em documentos fiscais – o tipo de café que a cooperativa vende. Se se trata de café beneficiado, rebeneficiado, ou vende em natura, pois simplesmente compra café para blend e adquire as mercadorias que lhe oferecem.

Sustenta ainda, esta questão já foi tratada, mais recentemente, no Parecer PGFN nº 1.425/2014, que corroborou o entendimento firmado na referida Solução de Consulta COSIT nº 65 e determinou que a norma legal não faz distinção quanto à existência de isenção parcial em alguma das cadeias anteriores, sendo fato incontroverso que, mesmo a vendedora se submetendo ao Lucro Presumido (art. 15, parágrafo 1º, III, letra "a", da Lei nº 9.249/95), opção que é reconhecidamente uma isenção, há direito ao crédito total de 9,25% de PIS/COFINS, como se a vendedora não fosse optante do benefício fiscal.

**Ao analisar o Relatório Fiscal** lavrado em 19/03/2012, às fls. 370/385, documento que embasa o Despacho Decisório DRF/STS nº 38, emitido em 28/03/2012, às fls. 419/429, obtemos a descrição da ação fiscal e as razões para as glosas:

Através do Termo de Início de Fiscalização de 09/02/2011 o contribuinte foi intimado a apresentar diversos documentos (sociário, contábil e fiscal) para possibilitar a análise do crédito pleiteado a título de COFINS - Mercado Externo. Através de correspondências datadas de 24/02/2011, 28/03/2011, 13/04/2011, 14/04/2011, 20/05/2011 e 23/05/2011, foram apresentados documentos em papel e de forma digital.

**Em 31/05/2011, o contribuinte foi intimado a apresentar demonstrativo, individualizando as notas fiscais de entrada que compõe o total do crédito de PIS e COFINS.** Através de correspondência datada de 01/07/2011, o contribuinte apresentou em "CD" planilha contendo as memórias de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

Através do termo de cientificação de alteração do MPF de 20/07/2011, o contribuinte foi cientificado da inclusão de outros períodos na ação fiscal.

**Objetivando proceder por amostragem o exame de documentos (notas fiscais, comprovante de pagamento e outros), através do Termo de Intimação Fiscal de 03/08/2001 onde em seu anexo constam relacionados os documentos fiscais, o contribuinte foi intimado a apresentação dos mesmos.**

**Através de correspondência datada de 19/08/2011 foi encaminhado parte dos documentos e solicitado prorrogação do prazo (20 dias) para complementação, tendo sido concedida. Em 29/08/2011, 01/09/2011 e 08/09/2011, foram encaminhados os documentos faltantes.**

Em 11/11/2011 o contribuinte foi cientificado do Termo de Ciência e de Continuidade do Procedimento Fiscal.

Em 14/12/2011, foi encaminhado pelo contribuinte o detalhamento das despesas incorridas sobre a comercialização de café cru em grão, e que geraram créditos de PIS e COFINS.

Em 09/01/2012 a empresa foi intimada a descrever o processo operacional e informar quais são os processos de produção aplicados pela mesma ao café adquirido (padronização, beneficiamento, preparação, mistura de tipos de café para definição de aroma e sabor - blend - e separação por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial). **Em resposta, quanto ao processo operacional, informa que a VOLCAFÉ comercializa café cru (verde) em grão, produto classificado no código 09.01 NCM, de acordo com usos e costumes do mercado cafeeiro, apenas solicitando a terceiros os serviços necessários para limpar, e/ou padronizar, e/ou rebeneficiar, e/ou preparar e misturar tipos de aromas e sabores (blends) adquiridos pelo clientes no país e no exterior, conforme a exigência do mercado e ainda separando os grãos verdes por densidade, tamanho (peneiras) e impurezas que são padronizados oficialmente pela tabela de Classificação Oficial de Café (COB) dos grãos.** Os cafés durante o processo mencionado, ficam armazenados e acondicionados de acordo com as necessidades de manuseio e determinações dos clientes. **Destaca que estes serviços não mudam a natureza do café cru (verde), que assim entra no estabelecimento armazenador - que faz o serviço mencionado - saindo embalado e padronizado para atender aos clientes em suas preferências. No tocante aos processos de produção aplicado, informa que adquire cafés cru (verde) em grão, produto classificado no código 09.01 da NCM, de diversos fornecedores:** Pessoa Física (produtor), Pessoa Jurídica Agropecuária, Cooperativas de Produção Agropecuária, Cooperativas Comerciais, Cerealistas e Comerciantes – Pessoa Jurídica. **Os cafés adquiridos, após passarem pelos serviços mencionados, para se adaptarem as diversas exigências dos clientes, são exportados em parte e/ou vendidos no Mercado Interno.**

(...)

**Em relação às sociedades cooperativas foram enviadas intimações através do Serviço de Fiscalização desta Delegacia, objetivando obter informações a respeito da situação da mesma (se adquire café de associado e não associado, se exerce cumulativamente as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café par definição de aroma e sabor (blend) ou separar densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial e outras),** sendo que na falta de informações foram utilizados elementos constantes da DACON - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais apresentada pelas Cooperativas. Cópia das respostas dessas intimações encontra-se anexadas a este processo.

Das análises efetuadas objetivando verificar a legitimidade dos créditos apuramos:

### **1. AQUISIÇÕES DE SOCIEDADES COOPERATIVAS**

1.1 De acordo com a legislação vigente, as cooperativas poderão excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, as seguintes receitas - art. 15 da MP 2.158/2001:

(...)

**1.2 As cooperativas a seguir relacionadas em resposta a intimação informaram enquadrar-se como agroindustrial** (exerce cumulativamente as atividades de padronizar, beneficiar, prepara e misturar tipos de café por definição de aroma e sabor (blend) ou separar densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial), **e que excluíram das bases de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS os valores repassados aos associados.**

**CNPJ - COOPERATIVA**

**25.863.341/0001-11 - COOP. CAFEIC. DA ZONA DE VARGINHA LTDA**

**86.541.596/0001-52 - UNIÃO COOP. AGROPEC. SUL DE MINAS LTDA**

Considerando-se a informações prestadas pelas cooperativas quanto à exclusão das bases de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS dos valores repassados aos associados, não há aproveitamento de créditos em virtude do disposto no inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, com redação alterada pelo artigo 21 da Lei 10.865/2004, **razão pela qual são glosados os créditos integrais pleiteados.**

**O aproveitamento de créditos por parte da requerente depende da efetiva incidência da contribuição na operação anterior. Ora, as cooperativas ao excluírem de sua base de cálculo a contribuição, esta não pode ser utilizada pelo adquirente para fins de creditamento e conseqüente ressarcimento/compensação.**

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I – de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 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 nº 10.865, de 2004)*

**1.3 As cooperativas a seguir relacionadas informaram que adquirem produtos de associados e não associados, que exercem as atividades de agroindústria** (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) **e que excluíram das bases de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS os valores repassados aos associados.** Com base em informações prestadas pelas cooperativas e/ou nas DACON's referente ao período examinado, verifica-se que uma parcela da receita foi oferecido a tributação do PIS e COFINS, **sem possibilidade de identificação se a mesma relaciona-se a vendas efetuadas ao contribuinte fiscalizado.**

**CNPJ - COOPERATIVA**

**54.226.501/0001-10 - COOP CAFEIC DA REGIAO DE PINHAL LTDA**

**54.772.017/0001-96 - COCAPEC COOP. DE CAFEIC. E AGROPECUARISTAS (FRANCA)**

**79.114.450/0001-65 - COCAMAR COOP. CAFEIC. E AGROPEC. MARINGA LTDA**

**Assim, são glosados os créditos integrais pleiteados,** conforme inciso II inciso do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, com redação alterada pelo artigo 21 da Lei 10.865/2004.

**1.4 As cooperativas abaixo relacionadas informaram que adquirem produtos de associados e/ou não associados, que não exercem as atividades de agroindústria (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), por consequência a mesma vende insumos. Por previsão no artigo 9º da Lei 10.925/2004, a venda deve ser efetuada com suspensão, podendo o adquirente se creditar do valor do crédito presumido, conforme artigo 8º, parágrafo 1º, inciso III. Diante disso, são glosados os créditos integrais pleiteados e concedido o crédito presumido.**

**CNPJ - COOPERATIVA**

**19.445.733/0001-68 - COOP. AGROPEC. CARMO DO PARANAIBA LTDA**

**45.760.030/0001-34 - COOP.NACIONAL AGRO INDUSTRIAL COONAI**

1.5 O detalhamento das aquisições efetuadas das sociedades cooperativas acima mencionadas consta do anexo de nº 001, sendo os valores passíveis de glosas abaixo demonstrados, bem como o crédito presumido concedido de acordo com o item 1.4.

**CRÉDITOS (INTEGRAL) GLOSADOS:**

MÊS	N.FISCAIS	PIS	COFINS
abr-06	1.184.676,93	19.547,17	90.035,45
mai-06	-	-	-
jun-06	591.776,00	9.764,30	44.974,98
SOMA	1.776.452,93	29.311,47	135.010,42

**CRÉDITOS (PRESUMIDO) CONCEDIDO**

MÊS	N.FISCAIS	PIS	COFINS
abr-06	571.081,93	3.298,00	15.190,78
mai-06	-	-	-
jun-06	-	-	-
SOMA	571.081,93	3.298,00	15.190,78

O Despacho Decisório da DRF Santos foi emitido sob os seguintes fundamentos:

A contribuinte declara que comercializa café cru em grão, classificado pelo código 09.01 NCM, adquirido de pessoas físicas, pessoas jurídicas agropecuárias, cooperativas de produção agropecuárias, cooperativas comerciais, cerealistas e comerciantes pessoas jurídicas.

(...)

Assim sendo, feitos os devidos reparos, no que diz respeito ao mérito, as conclusões da ação fiscal são assim resumidas:

1) No que diz respeito às compras realizadas de cooperativas, em face das regras específicas, estabelecidas no artigo 15 da MP 2.158/2001, abaixo, foi necessário intimá-las para que informassem sua atividade social e quanto de sua receita foi excluída da tributação do COFINS, por ter sido repassada aos associados, finalidade precípua desse tipo de instituição.

(...)

Considerando suas respostas, aquelas que excluíram das bases de cálculo das contribuições, os valores repassados, tiveram seus créditos glosados na contribuinte, com exceção das cooperativas agropecuárias, as quais tiveram seus créditos convertidos em presumido, conforme prevê o artigo 9º da Lei nº 10.925/2004.

(...)

3) Foi adquirido café de empresas, discriminadas no mesmo Relatório Fiscal, cuja situação cadastral perante a RFB está registrada como inapta, suspensa, ou baixada.

Alguns dos motivos que levaram ao cancelamento dessas empresas são: inexistência de fato, ausência de apresentação da DIRPJ ou apresentadas com receita zerada, declaração de inatividade, etc. Todas as pessoas jurídicas mencionadas no relatório não recolheram, nos períodos em estudo, nenhum valor a título de Pis e Cofins.

Tais indícios corroboram as notícias de irregularidades que emergem desse mercado, no que tange à obtenção de créditos ilícitos de COFINS e de Cofins. Cumpre lembrar, por oportuno, diante da ocorrência, já comprovada, de operações fictícias e fraudulentas, montadas para esse fim e tidas como de conhecimento comum por quem atua nesse ramo, que a RFB, juntamente com a Polícia Federal e o Ministério Público Federal desencadearam a Operação Broca, no Espírito Santo, revelando sua fraude mais comum: as vendas de café, realizadas efetivamente por pessoas físicas, eram dissimuladas através da constituição de interpostas pessoas jurídicas, as quais, na verdade, atuam como "empresas laranjas" ou "noteiras", de maneira a adequar suas operações ao disposto no artigo 3º, § 3º da Lei nº 10.833/2003, gerando créditos de PIS e Cofins.

(...)

Sendo assim, com base na legislação comentada, proponho o não reconhecimento dos créditos de COFINS não cumulativa, obtidos no período de abril a junho de 2006, oriundos das suas operações de exportação e homologando as compensações declaradas até os limites dos créditos passíveis de ressarcimento, acima registrados.

Entendo correto o procedimento realizado pela Fiscalização. As cooperativas fornecedoras do Recorrente foram divididas em 3 grupos: **(i)** cooperativas que adquirem produtos unicamente de associados e que exercem as atividades de agroindústria; **(ii)** cooperativas que adquirem produtos de associados e não associados e que exercem as atividades de agroindústria; e **(iii)** cooperativas abaixo relacionadas informaram que adquirem produtos de associados e/ou não associados, que não exercem as atividades de agroindústria.

As consequências referentes à apuração de crédito de Cofins, seja básico (ordinário) ou presumido, são as seguintes, por grupo:

**(i)** 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:

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;**

Estas cooperativas informaram que procederam à exclusão das receitas dos associados da base de cálculo das contribuições. Neste contexto, a Recorrente, ao se creditar destas compras, estaria se beneficiando indevidamente, na medida em que se credita 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 dá direito a crédito, conforme previsto no art. 3º, §2º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, abaixo transcrito:

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 nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 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 nº 10.865, de 2004)

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 n.º 2.158-33, originariamente editada sob o n.º 1.858-6, e nas Leis n.ºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998.

(...)

**O inciso I, art. 6º, da LC n.º 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 n.º 2.158-35, que sucedeu a MP n.º 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 n.º 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 n.º 70/91 foi revogado pela Medida Provisória n.º 1.858 e reedições seguintes, consolidada na atual Medida Provisória n.º 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 n.º 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 intuito 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.

**(ii)** as cooperativas deste grupo informaram que adquirem produtos de associados e de não associados. Segundo o Relatório Fiscal, com base em informações prestadas pelas cooperativas e/ou nas DACON's referente ao período examinado, verifica-se que uma parcela da receita foi oferecida a tributação do PIS e COFINS (referente à aquisição de não associados), sem possibilidade de identificação se a mesma relaciona-se a vendas efetuadas ao contribuinte fiscalizado, nem qual proporção desta foi tributada (para atender ao quanto previsto no art. 3º, §2º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

Neste contexto, deve-se ter em mente que a Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), em seu art. 170, exige a liquidez e certeza:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários **com créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Nos processos em que o contribuinte reivindica um direito de crédito contra a União, o Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao processo administrativo tributário, determina, em seu art. 373, inciso I, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito. O pedido de restituição, ressarcimento ou compensação apresentado desacompanhado de provas deve ser indeferido.

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Uma vez que o Recorrente não logrou êxito em provar a liquidez e certeza do seu crédito, correto o procedimento da Fiscalização ao realizar a glosa.

**(iii)** as cooperativas deste grupo informaram que adquirem produtos de associados e/ou não associados, porém não exercem as atividades de agroindústria. Assim, mesmo que fosse possível relacionar alguma parcela da receita referente à aquisição de não associados com as vendas efetuadas ao Recorrente, ainda assim não haveria crédito a ser apurado, pois essa venda para o Recorrente teria que ser realizada, obrigatoriamente, com suspensão da incidência das contribuições, nos termos do art. 9º, III, c/c o art. 8º, § 1º, III, ambos da 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**. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

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

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

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

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

Tais análises resultaram nas planilhas anexas ao Relatório Fiscal, com o detalhamento das aquisições efetuadas das cooperativas mencionadas constando do Quadro nº 01, à fl. 388, no qual são identificados os valores glosados. Vale destacar que, sobre os resultados indicados nas planilhas anexas, o Recorrente não apresentou nenhuma contestação.

Em conclusão, o recorrente não possui direito ao creditamento integral, como pleiteado em seu Recurso Voluntário.

Confirmando o que se sustenta neste voto, os seguintes precedentes do STJ:

a) REsp 1.437.568/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 9/12/2015:

(...) CREDITAMENTO SIMULTÂNEO DO CRÉDITO ORDINÁRIO PREVISTO NO ART. 3º, CAPUT, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003 E DO CRÉDITO PRESUMIDO PREVISTO NO ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004 POR UMA MESMA AQUISIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVOS E INÍCIO DA POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO AMBOS COM EFEITOS A PARTIR DE 1º/8/2004. INTERPRETAÇÃO DO ART. 17, III, DA LEI Nº 10.925/2004. LEGALIDADE DO ART. 5º DA IN SRF N. 636/2006. ILEGALIDADE DO ART. 11, I, DA IN SRF N. 660/2006 QUE FIXOU A DATA EM 4/4/2006.

1. **Discute-se nos autos a possibilidade de aproveitamento simultâneo de crédito ordinário da sistemática não-cumulativa de PIS/PASEP e de COFINS, prevista no art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com o crédito presumido previsto no art. 8º, § 1º, da Lei nº 10.925/2004,** referente às aquisições feitas junto a pessoas jurídicas cerealistas, transportadoras de leite e agropecuárias que funcionam como intermediárias entre as pessoas físicas produtoras agropecuárias e as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, para o período de 1º/08/2004 a 03/04/2006.

2. Impossibilidade de conhecimento do recurso especial em relação aos arts. 97, VI, 99 e III, I, do CTN, uma vez que os referidos dispositivos não foram enfrentados pelo acórdão recorrido. Ausência de prequestionamento. Súmula nº 282 do Supremo Tribunal Federal.

3. **O crédito presumido**, que corresponde a um percentual do crédito ordinário, **trata de benefício fiscal que traduz verdadeira ficção jurídica, daí a denominação "presumido", pois concedido justamente nas hipóteses previstas no art. 3º, §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, onde não é possível dedução de crédito ordinário pela sistemática não cumulativa**, v.g., nas aquisições de insumos de pessoas físicas ou cooperados pessoa física (caput do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004) e aquisições de insumos de pessoas jurídicas em relação às quais a lei suspendeu o pagamento das referidas contribuições (§ 1º do art. 8º, da Lei n. 10.925/2004).

4. O crédito presumido é benefício fiscal cujo objetivo é aliviar a cumulatividade nas situações onde não foi possível eliminá-la pela concessão do crédito ordinário. Desse modo, **salvo disposição legal expressa, uma mesma aquisição não pode gerar dois creditamentos simultâneos para o mesmo tributo a título de crédito presumido e crédito ordinário**, sob pena de ser concedida desoneração para além da não-cumulatividade própria dos tributos em exame.

5. Os arts. 3º, § 3º, I, "a", da IN SRF 636/2006 e 7º, I, da IN SRF 660/2006 **condicionaram a existência de crédito presumido à aquisição de produtos com a tributação a título de PIS/PASEP e COFINS suspensa**, na forma do art. 9º, da Lei n. 10.925/2004. **A necessidade de suspensão da incidência da contribuição na etapa anterior para possibilitar a fruição do crédito presumido não decorre das referidas instruções normativas, mas sim de interpretação sistemática da legislação que rege o creditamento ordinário e presumido.**

6. O crédito presumido e a suspensão da incidência das contribuições produziram efeitos conjuntamente a partir de 1º/8/2004, nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, de forma que as INs SRF nºs 636/2006 e 660/2006, ainda que sob o pálio do § 2º do art. 9º da referida Lei nº 10.925/2004, não poderiam alterar a data de concessão da suspensão da incidência das contribuições, mas tão somente disciplinar sua aplicação mediante a instituição de obrigações tributárias acessórias. Nesse sentido, está conforme a lei o art. 5º da IN SRF 636/2006, que fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 1º/8/2004, e ilegal o art. 11, I, da IN SRF 660/06, que revogou o artigo anterior e, de forma equivocada, fixou a data do início do crédito presumido e da suspensão em 4/4/2006.

7. Esta Corte já enfrentou o tema da revogação da IN SRF n. 636/2006 pela IN SRF n. 660/2006 e concluiu que tal revogação não teve o condão de alterar de 1º/8/2004 para 4/4/2006 o início dos efeitos da suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/04. Precedente: REsp nº 1.160.835/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/4/2010.

8. Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004 e do art. 5º da IN SRF 636/2006, tanto o direito ao crédito presumido de que trata o art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, quanto a suspensão da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS prevista no art. 9º, da Lei nº 10.925/2004, produziram efeitos a partir de 1º/8/2004, relativamente às atividades previstas na redação original da Lei nº 10.925/2004, e a partir de 30/12/2004 em relação às atividades incluídas pela Lei nº 11.051/2004.

9. Tendo em vista que o acórdão recorrido reconheceu equivocadamente ao contribuinte o direito ao crédito ordinário pela sistemática não cumulativa no período de 1º/8/2004 a 4/4/2006, não é possível a esta Corte, à mingua de recurso da FAZENDA NACIONAL, afastar o acórdão no ponto, sob pena de incorrer em reformatio in pejus.

(...)

12. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

**Nesse sentido já decidiu este Conselho, por unanimidade:**

**a) Acórdão n.º 3401-007.470, proferido na sessão de 17/03/2020:**

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

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.

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.

(...)

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 n.º 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.

**Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.**

**III - CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Fl. 32 do Acórdão n.º 3402-009.047 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10845.721006/2011-05

## Voto Vencedor

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Em sessão, ousei divergir do I. Relator especificamente quanto ao tópico “II –DA GLOSA DE CRÉDITOS ORDINÁRIOS APURADOS EM RELAÇÃO ÀS COMPRAS DE COOPERATIVAS” de seu voto. Uma vez que fui acompanhada pela maioria do Colegiado, apresento abaixo as razões para a concessão do crédito integral referente aos itens 1.2 e 1.3 do Relatório Fiscal, em substituição ao crédito presumido concedido.

Como se depreende do relatório fiscal, os itens 1.2 e 1.3 se referem especificamente às aquisições realizadas pela pessoa jurídica de cooperativas agroindustriais. No entender da fiscalização, o crédito não seria cabível em relação às cooperativas agroindustriais que adquiriram produtos de seus associados. No item 1.2 a fiscalização identificou as cooperativas que adquirem produtos somente de seus associados e no item 1.3 as cooperativas que adquirem de cooperados e não cooperados. No entender da fiscalização, referendado no voto do I. Relator, diante da não incidência do PIS e da COFINS nas remessas entre cooperados e cooperativa, não caberia tomar crédito das contribuições nas aquisições realizadas pela Recorrente. Vejamos os termos do Relatório Fiscal:

**1.2 As cooperativas a seguir relacionadas em resposta a intimação informaram que adquire produtos somente de associados, que exerce as atividades de agroindústria (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)** e que excluíram das bases de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS os valores repassados aos associados.

CNPJ	COOPERATIVA
25.863.341/000111	COOP. CAFEIC. DA ZONA DE VARGINHA LTDA
86.541.596/000152	UNIAO COOP. AGROPEC. SUL DE MINAS LTDA

**Considerando-se a informações prestadas pelas cooperativas quanto à exclusão das bases de cálculo das contribuições ao PIS / COFINS dos valores repassados aos associados, não há aproveitamento de créditos em virtude do disposto no inciso II do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, com redação alterada pelo artigo 21 da Lei 10.865/2004, razão pela qual são glosados os créditos integrais pleiteados.**

O aproveitamento de créditos por parte da requerente depende da efetiva incidência da contribuição na operação anterior. Ora, as cooperativas ao excluírem de sua base de cálculo a contribuição, esta não pode ser utilizada pelo adquirente para fins de creditamento e conseqüente ressarcimento/compensação.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 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 nº 10.865, de 2004)

1.3 As cooperativas a seguir relacionadas **informaram que adquirem produtos de associados e não associados, que exerce as atividades de agroindústria (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) e que excluíram das bases de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS os valores repassados aos associados.** Com base em informações prestadas pelas cooperativas e/ou nas DACON's referente ao período examinado, verifica-se que uma parcela da receita foi oferecida a tributação do PIS e COFINS, sem possibilidade de identificação se a mesma relaciona-se a vendas efetuadas ao contribuinte fiscalizado.

CNPJ	COOPERATIVA			
54.226.501/000110	COOP CAFEIC DA REGIAO DE PINHAL LTDA			
54.772.017/000196	COCAPEC	COOP.	DE	CAFEIC.E
	AGROPECUARISTAS(FRANCA)			
79.114.450/000165	COCAMAR COOP. CAFEIC. E AGROPEC. MARINGA LTDA			

Assim, são glosados os créditos integrais pleiteados, conforme inciso II inciso do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei 10.833/2003, com redação alterada pelo artigo 21 da Lei 10.865/2004. (e-fls. 378/379)

Contudo, a restrição trazida pela fiscalização não encontra respaldo na legislação, veiculando uma injustificada discriminação entre as cooperativas que adquirem produtos de seus cooperados em relação às cooperativas que adquirem seus produtos de terceiros.

Ora, as cooperativas são sociedades de pessoas que buscam a inclusão de seus cooperados em um determinado ambiente econômico de acordo com seu objeto social, com o propósito de angariar negócios e oportunidades para o grupo de pessoas. Seu objetivo não é gerar lucro ou resultado para a própria sociedade, mas sim para o cooperado, onde a riqueza é efetivamente tributada. Nesse sentido, as cooperativas se apresentam como um meio de passagem para o cooperado, intermediando seus negócios.

Ao contrário do que busca desenvolver a fiscalização, uma cooperativa que realiza atividades com seus cooperados (seja de forma exclusiva – do item 1.2 – seja de forma parcial – do item 1.3) não pode ser injustificadamente discriminada em relação à outras cooperativas que realizem atividades apenas com terceiros. De fato, a não incidência do PIS e da COFINS nas remessas de mercadorias realizadas dos cooperados para a cooperativa (ato cooperativo, na forma do art. 79 da Lei n. 5.764/1976 e dos precedentes judiciais trazidos pelo relator) **não significa que não há incidência das contribuições nas saídas realizadas pela cooperativa** (leia-se, entre a cooperativa e a pessoa jurídica adquirente).

Nesse sentido é a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

(...) Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 SISTEMA NÃO CUMULATIVO DE APURAÇÃO. PRODUTO ADQUIRIDO DE COOPERATIVA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. VEDAÇÃO DE CRÉDITO. INAPLICABILIDADE. A pessoa jurídica que adquire produtos de cooperativas tem direito a apropriar-se do crédito correspondente, desde que observadas as demais condições e requisitos legais. **As reduções da base de cálculo sobre a qual incidem as Contribuições devidas pelas**

**cooperativas não atrai a vedação de apropriação de créditos prevista para os casos em que são adquiridos produtos não sujeitos ao pagamento dessas Contribuições. Parecer Cosit nº 65/2014.** Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte. (Número do processo: 15987.000676/2009-61. Acórdão 9303-006.701 Relator Rodrigo da Costa Pôssas Data da sessão: 15/05/2018 - grifei)

Pelo contrário, em especial nos fatos geradores objeto do presente processo (2006), as vendas efetuadas pelas cooperativas que exercem 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, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM **para outras pessoas jurídicas estão sujeitas ao pagamento do PIS e da COFINS na venda, vez que essas vendas não estavam sujeitas à suspensão das contribuições.** É o que se depreende do art. 9º, §1º, II c/c art. 8º, §§ 6º e 7º da Lei n.º 10.925/2004, antes da alteração dada pela Medida Provisória nº 545/2011:

Art. 9º **A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:**

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)

(...)

§ 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)** (grifei)

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). (grifei)

Ora, uma vez que a venda da cooperativa para a Recorrente, na condição de pessoa jurídica adquirente, teve a incidência integral do PIS e da COFINS não cumulativos, cabe à última o creditamento integral das contribuições tal como pleiteado em seu Pedido de Ressarcimento.

Nesse sentido são as manifestações deste Conselho:

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2010 COFINS. REGIME DE SUSPENSÃO.  
EXCEÇÃO. SOCIEDADE COOPERATIVA QUE REALIZE ATIVIDADE DE

PRODUÇÃO DE CAFÉ. Verificando-se que a sociedade cooperativa vende tanto café cru quanto café beneficiado por ela, enquadra-se a mesma na exceção ao regime de suspensão das contribuições sociais previsto no art. 9º da Lei nº 10.925/2004. Desse modo, a saída deverá ser tributada normalmente, fazendo jus a adquirente ao crédito integral. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2010 PIS. REGIME DE SUSPENSÃO. EXCEÇÃO. SOCIEDADE COOPERATIVA QUE REALIZE ATIVIDADE DE PRODUÇÃO DE CAFÉ. Verificando-se que a sociedade cooperativa vende tanto café cru quanto café beneficiado por ela, enquadra-se a mesma na exceção ao regime de suspensão das contribuições sociais previsto no art. 9º da Lei nº 10.925/2004. Desse modo, a saída deverá ser tributada normalmente, fazendo jus a adquirente ao crédito integral. (Número do processo: 15586.720174/2011-97 Acórdão 3402-004.088 Relator Carlos Augusto Daniel Neto Data da sessão: 27/04/2017 - grifei)

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006 AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. As aquisições de café de cooperativas de produção agropecuária, sujeitas ao regime de tributação normal, são passíveis de crédito integral quando tais operações foram submetidas, comprovadamente, ao exercício cumulativo das atividades de (i) padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou (ii) separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial. CORRETOR DE CAFÉ. SERVIÇOS DE CORRETAGEM NA COMPRA DE CAFÉ. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CRÉDITOS. Os gastos com corretagem para compra de café, junto a pessoa jurídica domiciliada no país, geram direito a créditos de Cofins, no regime não cumulativo, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/2003. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006 FRAUDE. DISSIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO. NEGÓCIO ILÍCITO. Comprovada a existência de simulação/dissimulação por meio de interposta pessoa, com o fim exclusivo de afastar o pagamento da contribuição devida, é de se glosar os créditos decorrentes dos expedientes ilícitos, desconsiderando os negócios fraudulentos. CRÉDITO PRESUMIDO. UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO. De acordo com o Art. 7º-A da Lei nº 12.599/2012, incluído a Lei nº 12.995, de 18.06.2014, o saldo do crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, apurado até 1º de janeiro de 2012 em relação à aquisição de café in natura deverá ser utilizado pela pessoa jurídica para compensação ou ressarcimento Recurso Voluntário provido em parte. (Número do processo: 15578.000142/2010-90. Acórdão 3301-003.099. Relator Valcir Gassen Data da sessão: 28/09/2016 – grifei)

Aqui importante salientar que a própria fiscalização, no despacho decisório cujo relatório fiscal foi acima transcrito, reconheceu o exercício da atividade agroindustrial pelas cooperativas nos itens 1.2 e 1.3 (atividade de produção). O crédito foi glosado tão somente pelo fato das cooperativas adquirirem produtos de seus associados, sem qualquer respaldo na legislação como visto, considerando que a operação de venda da cooperativa para a Recorrente foi tributada, não sujeita à suspensão.

Importante evidenciar que a fiscalização atuou corretamente quanto ao item 1.4, considerando que as cooperativas não exerciam atividade agroindustrial e estavam sujeitas à suspensão, sendo autorizado, portanto, somente o crédito presumido como o feito pela fiscalização. Como consta do relatório fiscal:

1.4 As cooperativas abaixo relacionadas informaram que adquirem produtos de associados e/ou não associados, que não exercem as atividades de agroindústria (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), **por consequência a mesma vende insumos**. Por previsão no artigo 9º da Lei 10.925/2004, **a venda deve ser efetuada com suspensão, podendo o adquirente se creditar do valor do crédito presumido**, conforme artigo 8º, parágrafo 1º, inciso III. **Diante disso, são glosados os créditos integrais pleiteados e concedido o crédito presumido**. (grifei)

Portanto, no item 1.4, correta a fiscalização, uma vez que diferentemente dos itens 1.2 e 1.3, as cooperativas identificadas neste item não exercem as atividades de agroindústria, sendo suas vendas sujeitas à suspensão e, por conseguinte, sendo autorizado tão somente o crédito presumido.

Com fulcro nessas razões, trago as razões para fundamentar a divergência que prevaleceu por maioria de votos no Colegiado no sentido de conceder o crédito integral referente aos itens 1.2 e 1.3 do Relatório Fiscal, em substituição ao crédito presumido concedido.

Quanto às demais questões, acompanho o relator por suas próprias razões.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne