



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

**Processo n°** 10920.004734/2010-10  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-004.536 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de novembro de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGRÍCOLA. CRÉDITO. RESSARCIMENTO.  
**Recorrente** SOCIEDADE COOPERATIVA UNIÃO AGRÍCOLA CANOINHAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGRÍCOLA. DISPÊNDIOS VINCULADOS A ATOS COOPERATIVOS. CRÉDITO.

Não é permitida a apropriação de créditos incidentes sobre despesas de energia elétrica, aluguéis, depreciações, armazenagem e fretes, vinculados proporcionalmente aos atos cooperativos, posto que não se configuram como adstritos ao regime não cumulativo das contribuições.

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS VINCULADOS A RECEITAS TRIBUTADAS.

Os saldos credores de Pis e Cofins, no regime da não cumulatividade, vinculados a receitas tributadas, somente podem ser aproveitados para compensação dos débitos da mesma contribuição, no contexto da não cumulatividade, e não podem ser ressarcidos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Orlando Rutigliani Berri (suplente convocado), Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Júnior. Ausente, justificadamente, o conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo.

## Relatório

Trata-se de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) amparado em crédito decorrente da Contribuição para o PIS/Pasep - Mercado Interno, utilizado para a extinção de créditos tributários próprios por meio da transmissão de diversas Declarações de Compensação (DCOMPs).

Reproduzo, em parte, o relatório da primeira instância administrativa:

*Importante mencionar a existência do Mandado de Segurança de nº 5003920-24.2010.404.7201, impetrado pela manifestante tendo por fundamento o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, que estabelece o prazo de 360 dias para que o autoridade administrativa profira a decisão pertinente aos documentos por ela apresentados, prazo que teria transcorrido sem que a providência houvesse sido adotada, motivo com base no qual requereu a decretação, por parte do Poder Judiciário, da análise imediata da questão.*

*Em decisão datada de 10/11/2010, (...), deu-se a concessão parcial da segurança, sendo determinada a apreciação da questão no prazo de 60 (sessenta) dias.*

*Os Pedidos de Ressarcimento a serem analisados e deliberados pela unidade jurisdicionante da pessoa jurídica, a DRF Joinville/SC, referem-se ao PIS/Pasep Mercado Interno e à Cofins Mercado Interno dos fatos geradores compreendidos entre o 3º Trimestre/2004 e o 4º Trimestre/2008, conforme a seguir detalhado:*

| Processo             | Tributo   | PERDCOMP                       | PA                |
|----------------------|-----------|--------------------------------|-------------------|
| 10920.004711/2010-13 | Cofins    | 17455.71035.310709.1.5.11-2060 | 3º Trimestre/2004 |
| 10920.004723/2010-30 | PIS/Pasep | 30642.26493.290709.1.5.10-7959 | 3º Trimestre/2004 |
| 10920.004710/2010-61 | Cofins    | 28375.24544.310709.1.5.11-6324 | 4º Trimestre/2004 |
| 10920.004724/2010-84 | PIS/Pasep | 29897.60316.290709.1.5.10-4505 | 4º Trimestre/2004 |
| 10920.004709/2010-36 | Cofins    | 15328.79211.310709.1.5.11-6830 | 1º Trimestre/2005 |
| 10920.004725/2010-29 | PIS/Pasep | 25689.76192.290709.1.5.10-2921 | 1º Trimestre/2005 |
| 10920.004708/2010-91 | Cofins    | 30424.34979.310709.1.5.11-5072 | 2º Trimestre/2005 |
| 10920.004726/2010-73 | PIS/Pasep | 39774.00532.290709.1.5.10-0185 | 2º Trimestre/2005 |
| 10920.404707/2010-47 | Cofins    | 23790.46725.310709.1.5.11-6148 | 3º Trimestre/2005 |
| 10920.004728/2010-62 | PIS/Pasep | 02417.08395.290709.1.5.10-0094 | 3º Trimestre/2005 |
| 10920.004706/2010-01 | Cofins    | 37964.06050.310709.1.5.11-4270 | 4º Trimestre/2005 |
| 10920.004727/2010-18 | PIS/Pasep | 21861.29156.290709.1.5.10-6247 | 4º Trimestre/2005 |
| 10920.004705/2010-58 | Cofins    | 06970.81145.310709.1.5.11-1410 | 1º Trimestre/2006 |
| 10920.004729/2010-15 | PIS/Pasep | 28541.03638.310709.1.5.10-4332 | 1º Trimestre/2006 |
| 10920.004716/2010-38 | Cofins    | 07960.33360.310709.1.5.11-1850 | 2º Trimestre/2006 |
| 10920.004732/2010-21 | PIS/Pasep | 22249.79328.310709.1.5.10-7100 | 2º Trimestre/2006 |
| 10920.004717/2010-82 | Cofins    | 19624.55898.310709.1.5.11-2757 | 3º Trimestre/2006 |
| 10920.004733/2010-75 | PIS/Pasep | 31301.78029.050308.1.1.10-1768 | 3º Trimestre/2006 |
| 10920.004718/2010-27 | Cofins    | 36617.64721.060308.1.1.11-5747 | 4º Trimestre/2006 |
| 10920.004730/2010-31 | PIS/Pasep | 42697.96779.050308.1.1.10-8306 | 4º Trimestre/2006 |
| 10920.004712/2010-50 | Cofins    | 15943.22182.060308.1.1.11-6378 | 1º Trimestre/2007 |
| 10920.004731/2010-86 | PIS/Pasep | 35701.48279.060308.1.1.10-7085 | 1º Trimestre/2007 |
| 10920.004715/2010-93 | Cofins    | 28956.87473.060308.1.1.11-6300 | 2º Trimestre/2007 |

|                      |           |                                 |                   |
|----------------------|-----------|---------------------------------|-------------------|
| 10920.004734/2010-10 | PIS/Pasep | 22709.19031.130308.1.1.10-9949  | 2º Trimestre/2007 |
| 10920.004714/2010-49 | Cofins    | 41188.20386.060308.1.1.11-4335  | 3º Trimestre/2007 |
| 10920.004735/2010-64 | PIS/Pasep | 21497.17327.130308.1.1.10-2500  | 3º Trimestre/2007 |
| 10920.004713/2010-02 | Cofins    | 19868.38705.060308.1.1.11-2304  | 4º Trimestre/2007 |
| 10920.004736/2010-17 | PIS/Pasep | 14116.48037.130308.1.1.10-6736  | 4º Trimestre/2007 |
| 10920.004719/2010-71 | Cofins    | 32429.08130.130109.1.1.11-4306  | 1º Trimestre/2008 |
| 10920.004737/2010-53 | PIS/Pasep | 07150.17502.290709.1.5.10-2770  | 1º Trimestre/2008 |
| 10920.004720/2010-04 | Cofins    | 39665.94856.310709.1.5.11-9731  | 2º Trimestre/2008 |
| 10920.004738/2010-66 | PIS/Pasep | 01050.62515.310709.1.1.10-9626  | 2º Trimestre/2008 |
| 10920.004721/2010-41 | Cofins    | 03226.66128.310709.1.1.11-0966  | 3º Trimestre/2008 |
| 10920.004739/2010-42 | PIS/Pasep | 12003.75662.310709.1.1.10-0828  | 3º Trimestre/2008 |
| 10920.004722/2010-95 | Cofins    | 39583.82165.310709.1.1.11 -4456 | 4º Trimestre/2008 |
| 10920.004740/2010-77 | PIS/Pasep | 40010.52467.310709.1.1.10-0090  | 4º Trimestre/2008 |

*Os créditos presentes nos Pedidos de Ressarcimento suprarrelacionados foram utilizados pela pessoa jurídica em numerosos procedimentos compensatórios, com base nos quais extinguiu créditos tributários de sua responsabilidade.*

*Sentença datada de 14/12/2010 confirmou a liminar, na parte que determinou a apreciação dos Pedidos de Ressarcimento e das Declarações de Compensação no prazo de 60 (sessenta) dias, e declarou o direito de a impetrante “ver aplicada correção monetária aos créditos de PIS/COFINS objeto dos referidos requerimentos, a partir do dia imediatamente posterior ao vencimento do prazo previsto no art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, até a data do crédito na conta-corrente da empresa, à variação da taxa selic”, (...).*

*Objetivando dar cumprimento à determinação judicial, a autoridade administrativa responsável pelos trabalhos emitiu a Intimação Fiscal (...), tendo a pessoa jurídica sido instada a apresentar os balancetes mensais que contêm a demonstração das receitas e despesas declaradas nos DACONs dos períodos alcançados pela auditoria fiscal; a relação dos produtos revendidos pela sociedade cooperativa, com as respectivas classificações NCM; a relação dos clientes adquirentes dos produtos comercializados; a fundamentação legal utilizada para considerar que todas as receitas são isentas, não alcançadas pela incidência das contribuições, com suspensão ou sujeitas à alíquota zero; cópias de todas as faturas de energia elétrica informadas nos DACONs; cópias dos contratos e a comprovação dos pagamentos dos aluguéis de prédios locados pela pessoa jurídica, informados nos DACONs; e a cópia do contrato/estatuto social da SOCIEDADE COOPERATIVA UNIÃO AGRÍCOLA CANOINHAS, além da documentação de identificação da pessoa natural responsável pela pessoa jurídica.*

*(...)*

*Concluído o procedimento fiscal, deu-se a edição de Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o crédito postulado e homologou também de forma parcial as compensações manejadas pela pessoa jurídica, (...).*

*O contribuinte considerou que todas as receitas auferidas, sejam decorrentes dos atos cooperativos, sejam da atividade com não*

*cooperados, ensejavam direito ao ressarcimento o que, segundo a autoridade fiscal, não tem cabimento.*

*Nas palavras do AFRFB, “o contribuinte considera que tanto as exclusões da base de cálculo das contribuições como as receitas de vendas com alíquota zero configuram hipótese em que é autorizado o ressarcimento e a compensação do saldo credor com outros débitos”.*

*Ainda que o efeito sobre o valor apurado das contribuições sociais seja o mesmo, “legalmente são sujeições distintas e inconfundíveis, não se permitindo atribuir os efeitos de uma a outra, por analogia”.*

*Discorreu, em seguida, sobre a Lei nº 5.764, de 1971, que trata do regime jurídico das sociedades cooperativas.*

*Os atos cooperativos não são operações de compra e venda, mas atos praticados entre a sociedade cooperativa e seus cooperados, voltados para seus interesses e suas necessidades como, por exemplo, a entrega da produção à cooperativa para que a comercialize em condições mais favoráveis, e o fornecimento ao cooperado de insumos adquiridos pela cooperativa em melhores condições que a compra individual.*

*Pode, outrossim, a cooperativa atuar como uma empresa comercial qualquer, adquirindo bens de terceiros não associados e os revendendo a clientes não pertencentes ao seu quadro social. Também é possível que atue como prestadora de serviços de armazenagem e beneficiamento prestados a terceiros não associados. Tais operações devem ser contabilizadas em separado dos atos cooperativos e seu resultado deve ser oferecido à tributação.*

*No caso fiscalizado, a pessoa jurídica exerce ambas as atividades. Pratica atos cooperativos além de comprar e vender bens e serviços a não cooperados. Em vista do disposto no art. 87 da Lei nº 5.764, de 1971, contabiliza separadamente as operações com terceiros, como observado nos balancetes apresentados.*

*Assim, “às receitas decorrentes do ato cooperativo [...] aplica-se a legislação específica, ao passo que às demais receitas decorrentes de operações com terceiros não cooperados aplica-se o regramento geral da não-cumulatividade das contribuições pois aí a cooperativa atua como uma empresa comercial comum. É dizer, quando as receitas forem decorrentes do ato cooperativo são exclusões da base de cálculo das contribuições (ainda que os produtos entregues estejam sujeitos à alíquota zero no mercado em geral)”, conforme disposto pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, medida que também é assegurada pelo art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, que além da exclusão dos valores relativos aos atos cooperativos admite a exclusão adicional dos custos agregados ao produto agropecuário aos associados, quando da sua comercialização.*

*A RFB editou a Instrução Normativa nº 635, de 2004, regulamentando o PIS/Pasep e a Cofins das sociedades cooperativas. O art. 11 da norma lista as exclusões e define “custos agregados ao produto agropecuário dos associados como os dispêndios pagos ou incorridos com [...] locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento [...] bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado (§ 8º). Portanto, além das receitas do ato cooperativo, os custos da cooperativa para praticá-los também são exclusões da base de cálculo das contribuições”.*

*Como verificado nos DACONs transmitidos e nas memórias de cálculo apresentadas à fiscalização, “as despesas de energia elétrica, aluguéis, depreciações e frete foram consideradas pelo contribuinte simultaneamente como exclusão da receita bruta e como base de cálculo de créditos da não-cumulatividade, em claro equívoco”.*

*Ainda segundo informado nos DACONs, “não houve contribuição devida sobre receitas em nenhum mês, informação que diverge dos balancetes, onde constam PIS e COFINS devidos sobre receitas auferidas com não associados”.*

*Decidiu então a autoridade fiscal “desconsiderar todas as informações prestadas nos DACONs e apurar os montantes de créditos passíveis de ressarcimento com base nos balancetes. Para tanto, e por não ter o interessado contabilidade de custos integrada, faz-se necessário separar do total de receitas aquilo que é decorrente do ato cooperativo, estabelecendo uma proporção para rateio das despesas comuns (energia elétrica, aluguéis, depreciações e frete) entre o que é custo agregado ao produto agropecuário e o que é vinculado às demais operações com não associados”.*

*Sobre as despesas vinculadas aos atos com não associados calculou os créditos nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, procedendo ao rateio proporcional de acordo com a sua vinculação às receitas tributadas à alíquota normal da não-cumulatividade e às receitas sujeitas à alíquota zero, neste último caso passível de ressarcimento após o desconto da contribuição devida, conforme disposto pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, e 17 da Lei nº 11.033, de 2003.*

*Apresentou, em seguida, planilhas em que segregou as receitas a partir de informações constantes dos balancetes apresentados pela cooperativa em Receitas de revenda de mercadorias (A), Receitas de vendas a não associados (B) e Receitas de serviços prestados a terceiros (C), chegando ao percentual de receita decorrente do ato cooperativo  $[A / (A + B + C)]$  e ao percentual de receita auferida com não associados  $[(B + C) / (A + B + C)]$ .*

*No que tange às receitas auferidas com não associados (B + C), promoveu a distinção entre receitas tributadas à alíquota normal (obtidas pela divisão dos valores de PIS/Pasep e de Cofins contabilizados pela pessoa jurídica, informados em seus balancetes, pelas alíquotas respectivas de cada uma desta*

*contribuições = L) e as receitas sujeitas à alíquota zero [N = (B + C) - L].*

*Prosseguindo, aplicou sobre os valores de despesas informados nos DACONs (P) os percentuais de receita do ato cooperativo (H) e de receitas auferidas com não associados (J), obtendo o valor do Custo agregado ao produto agropecuário (Q) e a Parcela vinculada às demais receitas (R), sendo este último valor entendido como aquele passível apurar o desconto de crédito a que tem direito o contribuinte.*

*Sobre a Parcela vinculada às demais receitas (R), tida como a base de cálculo para a apuração dos créditos, aplicou as alíquotas de 1,65% para o PIS/Pasep (S) e de 7,6% para a Cofins (V). Sobre estes dois últimos valores fez incidir o percentual de receita tributada à alíquota normal (M) e o percentual de receita tributada à alíquota zero (N), chegando aos valores de crédito vinculados à receita normal, não passíveis de desconto (T e X) e os valores de crédito vinculados à receita sujeita à alíquota zero, estes sim, passíveis de desconto (U e Y).*

*Concluindo o procedimento, dos créditos considerados como passíveis de desconto deduziu os valores de PIS/Pasep e de Cofins apurados pelo contribuinte e constantes de seus balancetes chegando, finalmente, aos valores de crédito a serem reconhecidos pela autoridade fazendária competente.*

*Registrou que a apuração do PIS/Pasep e da Cofins devidos em cada mês não fez parte de seu trabalho, em que apenas considerou o valor constante dos balancetes de verificação disponibilizados pela interessada.*

*Quanto ao Mandado de Segurança de nº 5003920-24.2010.404.7201, em cuja Sentença foi determinada a incidência de juros Selic a partir do dia imediatamente posterior ao vencimento do prazo de um ano previsto no art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, até a data do crédito em conta-corrente da impetrante, registrou que na lista de documentos constantes da decisão além dos Pedidos de Ressarcimento existem também Declarações de Compensação (as chamadas DCOMPs) em relação às quais a decisão judicial não encontra aplicabilidade.*

*Tendo o contribuinte optado por compensar a integralidade do crédito consignado nos Pedidos de Restituição, afirmou o representante fazendário que a requerente “já se aproveitou do crédito pleiteado muito antes do vencimento do prazo de 360 dias para apreciação do pedido”.*

*(...)*

*Em 01/02/2011, a sociedade cooperativa foi notificada do Despacho Decisório que reconheceu de modo parcial o crédito informado no Pedido de Ressarcimento e do Despacho da SAORT/DRF Joinvile/SC que relacionou os créditos tributários decorrentes das compensações não homologadas, (...).*

*No dia 02/03/2011 a pessoa jurídica apresentou a sua manifestação de inconformidade, (...).*

*No entendimento da litigante, a decisão da autoridade fiscal mostra-se “assaz confusa e obscura”, já que o procedimento por ela adotado, na apuração dos créditos em pauta, tem por sustentáculo o comando legal inserto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e até mesmo em ato infralegal constante do art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, norma que expressamente admite a apuração de créditos em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da sociedade cooperativa e aos aluguéis de prédios utilizados nas atividades da sociedade cooperativa, dentre outras possibilidades.*

*Ao contrário do afirmado pelo Auditor Fiscal, pouco importa a discussão sobre a “exclusão ou não de crédito tributário”, já que existe norma permitindo a manutenção do crédito, como antes dito.*

*No caso concreto, o desconto de crédito referente às despesas de energia elétrica, aluguéis, depreciação e frete possui permissão legal expressa no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, como também na Lei nº 10.865, de 2004.*

*O art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, assegura que uma vez apurado saldo credor em favor da insurgente, tal quantia poderá ser utilizada para a quitação de outros débitos de sua responsabilidade, procedimento por ela adotado, ou então requerido em ressarcimento.*

*O entendimento da autoridade fiscal, atinente à desconsideração dos créditos de PIS/Pasep e Cofins relacionados às despesas incorridas, na proporção dos atos cooperativos e não cooperativos, representa procedimento arbitrário pois praticado ao arrepio da lei, devendo ser corrigido pela autoridade julgadora de primeira instância.*

*Importante observar que a decisão do Senhor AFRFB carece de fundamentação pois em nenhum momento apresentou o dispositivo legal que o levou a glosar parcialmente os créditos referentes às despesas incorridas.*

*Sem disposição legal que impeça o desconto do crédito, este é admissível, tratando-se de raciocínio decorrente do princípio de legalidade tributária (art. 150, inc. I da Constituição Federal).*

*O ato administrativo atacado carece de motivação, o que também o fulmina de nulidade.*

*Assegurou o agente fazendário ser de “fácil percepção que às receitas decorrentes do ato cooperativo (afora não se tratarem de operações de compra e venda) aplica-se a legislação específica”. Todavia, deixou de esclarecer qual seria a tal da “legislação específica”.*

*Não bastasse a ilegalidade apontada, a decisão ora contraditada atenta contra o princípio da isonomia na medida em que em situação absolutamente idêntica, tratada no processo nº 13984.001478/2009-19, a autoridade fazendária conferiu integralmente o crédito pleiteado pela Cooperativa Agrícola Frutas de Ouro, (...).*

*Até mesmo a DRF Joinvile, em situação absolutamente idêntica, reconheceu o direito pleiteado em decisão proferida no processo nº 10920.000414/2010-91, (...).*

*Sendo a norma vinculada, deve atentar para a estrita legalidade, não sendo admitido que os agentes públicos a interpretem de forma discricionária, de modo a aplicá-la de modo diverso em relação a fatos absolutamente idênticos.*

*O art. 150, inc. II da Constituição Federal representa um verdadeiro corolário do princípio constitucional da isonomia, o que veda o tratamento diferenciado para situações idênticas, como ocorre no caso presente.*

*Demonstrado o flagrante equívoco promovido pelo AFRFB responsável pelo procedimento fiscal, pugna a requerente pela reforma da combatida decisão fiscal, determinando-se a baixa dos autos em diligência a fim de que seja apurada a forma correta dos créditos referentes aos insumos adquiridos pela requerente.*

*Também existe equívoco da autoridade fiscal, no que se reporta à determinação judicial de valoração do crédito pela taxa Selic a partir da extrapolação do prazo determinado pelo art. 24 da Lei nº 11.457, de 2011, o que deve ser corrigido por essa instância julgadora.*

*Em abono ao princípio da economia processual e para evitar o cerceamento do direito de defesa e ao contraditório, bem como para evitar julgamentos descompassados em relação a matérias pertinentes, requereu a reunião ao presente dos demais processos da requerente que dizem respeito a créditos de outros fatos geradores, assinalando a existência de provas documentais existentes no processo nº 10920.004716/2010-38 que devem ser consideradas em todos os demais processos.*

*Finalizando, requereu que a presente manifestação de inconformidade seja declarada procedente, possibilitando ao contribuinte o ressarcimento dos valores de PIS/Pasep e de Cofins glosados, devidamente atualizados pela taxa Selic, o que redundará nas homologações das compensações vinculadas ao crédito em comento.*

A DRJ/Fortaleza/CE, por meio do Acórdão 08-036.356, decidiu pela improcedência da Manifestação de Inconformidade. Transcrevo a ementa:

***ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep***

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007*

***REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. COMPENSAÇÃO.***

*Os créditos do PIS/Pasep apurados em relação a custos, despesas e encargos que não puderem ser aproveitados na dedução de débitos da própria contribuição social poderão ser utilizados na compensação de débitos próprios, vencidos*

*ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, desde que vinculados à receita de exportação. Quanto ao saldo credor acumulado em virtude de vendas efetuadas no mercado interno, somente poderá ser utilizado em procedimento compensatório na hipótese de as vendas haverem sido efetivadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição social em apreço, ex vi o determinado pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.*

**REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO DIRETA OU RATEIO PROPORCIONAL. REQUISITOS PARA ELEIÇÃO DA METODOLOGIA ADOTADA.**

*A pessoa jurídica sujeita à cobrança não-cumulativa do PIS/Pasep que aufera receitas no mercado interno vinculadas a operações tributadas e a operações não tributadas (sujeitas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência), no caso de existirem custos, encargos e despesas vinculados a ambas as espécies de receitas a apuração do valor do crédito passível de ressarcimento ou de compensação será determinada pelo método da apropriação direta se existir sistema de contabilidade de custos integrado e coordenado com o restante da escrituração, adotando-se o método do rateio proporcional, em caso contrário.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

No Recurso Voluntário, a cooperativa reforça os argumentos de defesa. Circunscreve o litígio assim:

*“Cumpre lembrar que a presente discussão se circunscreve basicamente ao aproveitamento de créditos alusivos à energia elétrica, alugueis, armazenagem e fretes que, no entendimento da fiscalização, somente poderiam ter sido aproveitados de forma proporcional às vendas realizadas para terceiros à alíquota zero.”*

Deixa de argumentar quanto à atualização dos créditos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 3201-004.507, de 28/11/2018, proferido no julgamento do processo 10920.004705/2010-58, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3201-004.507):

"O recurso é tempestivo, preenche os requisitos de admissibilidade e deve ser conhecido.

A recorrente é cooperativa de produção agrícola, tendo efetuado atividades com cooperados e não cooperados. Pede ressarcimento das contribuições que restaram com saldos credores ao final do trimestre.

Remanescem no Recurso Voluntário duas matérias em litígio:

**1 – Direito de crédito sobre os custos e despesas vinculados à parcela das receitas excluída da base de cálculo das cooperativas de produção, conforme art. 15 da MP 2.158-35/2001 e artigo 17 da Lei 10.684/2003**

O Fisco glosou os créditos incidentes sobre a parcela dos custos, despesas e outros dispêndios, proporcionais à parcela das receitas que foram excluídas da base de cálculo da cooperativa, excluídas por comando do artigo 15 da MP 2.158-35/2001, e artigo 17 da Lei 10.684/2003. Transcrevo trechos do Despacho Decisório pertinentes ao exame em foco (fl. 135 e seguintes

*"...é de fácil percepção que às receitas decorrentes do ato cooperativo (afora não se tratarem de operações de compra e venda) aplica-se a legislação específica, ao passo que às demais receitas decorrentes de operações com terceiros não cooperados aplica-se o regramento geral da não-cumulatividade das contribuições pois aí a cooperativa atua como uma empresa comercial comum. É dizer, quando as receitas forem decorrentes do ato cooperativo são exclusões da base de cálculo das contribuições (ainda que os produtos entregues estejam sujeitos à alíquota zero no mercado em geral), nos termos do art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001:*

(...)

*A Lei nº 10.684/2003 também traz hipótese de exclusão [art. 17]:*

(...)

*Portanto, além das receitas do ato cooperativo, os custos da cooperativa para praticá-los também são exclusões da base de cálculo das contribuições.*

*Segundo as informações das fichas de apuração dos créditos dos DACONS e as memórias de cálculo entregues em meio digital, as despesas de energia elétrica, aluguéis, depreciações e frete foram consideradas pelo contribuinte simultaneamente como exclusão da receita bruta e como base de cálculo de créditos da não cumulatividade, em claro equívoco.*

(...)

*Para tanto [calcular os créditos passíveis de ressarcimento], e por não ter o interessado contabilidade de custos integrada, faz-se necessário separar do total de receitas aquilo que é decorrente do ato cooperativo, estabelecendo uma proporção para rateio das despesas comuns (energia elétrica, aluguéis, depreciações e frete) entre o que é custo agregado ao produto agropecuário e o que é vinculado às demais operações com não associados (§§7º e 8º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, também rateados proporcionalmente de acordo com a vinculação às receitas tributadas à alíquota normal da não-cumulatividade e a vinculação às receitas sujeitas à alíquota zero, este último passível de ressarcimento após o desconto da contribuição devida, nos termos dos artigos 16 da Lei nº 11.116/2005 e 17 da Lei nº 11.033/2003:”*

A glosa é correta.

Os dispêndios relatados, energia elétrica, aluguéis, depreciações e frete, encontram previsão legal de direito de crédito, para as pessoas jurídicas em geral, nos termos do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

No caso de regimes tributários diferenciados, convivendo dentro de uma mesma pessoa jurídica, os créditos somente podem ser apropriados quando vinculados ao regime não cumulativo, nos termos do §7º do mesmo artigo:

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

A parcela dos dispêndios proporcional aos atos cooperativos, também é ato cooperativo, isto é, faz parte da atividade cooperativista, e não se sujeita à tributação. O STJ, no âmbito do REsp 1.164.716, sob o rito dos repetitivos (art. 543-C do CPC), com trânsito em julgado em 22/06/2016, decidiu que a tributação de Pis e Cofins somente incide sobre atos não-cooperativos:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.*

1. (...)

2. 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.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a

*autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.*

*4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.*

*5. Recurso Especial desprovido.*

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

Portanto, essa parcela não pode gerar créditos, posto que os créditos somente podem ser calculados em relação à parcela das receitas submetidas ao regime não cumulativo. A parcela das receitas fora do campo da tributação, os atos cooperativos, não gera créditos.

O art. 17 da Lei 11.033/2004 somente se aplica às receitas e despesas adstritas ao regime não cumulativo das contribuições, o que não é o caso das receitas e despesas vinculadas aos atos cooperativos.

**2 – Direito de ressarcimento total dos créditos, sem limitação à proporcionalidade com as receitas exportadas, ou vendidas no mercado interno com isenção, alíquota zero ou não incidência.**

A recorrente pretende o ressarcimento integral, com compensação, dos créditos apurados.

Regra geral, em operações normais, nunca haveria saldos credores de Pis e Cofins não cumulativos, pois cada operação comercial agrega valor aos produtos, e portanto, a saída tem valor maior que a entrada, resultando em saldos devedores de tributos não cumulativos. Desse modo, a lógica básica dos tributos não cumulativos é que se compensem créditos, da entrada, e débitos, na saída, e recolha-se a diferença, via de regra, maior.

Todavia, há casos em que determinadas operações são tributariamente incentivadas, com isenções, alíquota zero, ou não incidência. Nesses casos, a operação resultará, eventualmente, em saldos credores de tributos, posto que aproveitam créditos na entrada e não incidem débitos na saída. Assim, os benefícios permaneceriam sem utilidade se não pudessem ser ressarcidos em dinheiro, porque não teriam débitos para compensar. O ressarcimento em dinheiro pode, ainda, ser compensado com outros tributos diferentes, tal como organiza toda a legislação pertinente, em especial o artigo 74 da Lei 9.430/96.

Desse modo, o ressarcimento é exceção à regra geral, e deve ser expressamente previsto na legislação para que possa ser aplicado.

A referência que a recorrente faz às MP's 552/2012 e 556/2012 não têm pertinência ao caso, pois trata-se de permissão de ressarcimento de créditos presumidos, desonerados à saída, por exportação, isenção, não tributação ou alíquota zero. Aqui, se nega o ressarcimento a créditos vinculados a saídas tributadas com alíquotas positivas.

Portanto, os dispêndios vinculados aos atos não cooperativos geram crédito, porém as receitas tributadas a alíquotas positivas não se subsumem ao disposto no artigo 17 da Lei 11.033/2004, e os créditos vinculados a essas receitas tributadas com alíquotas positivas somente podem ser compensados com eventuais débitos da mesma contribuição, apurados pela cooperativa, no próprio mês ou em meses subsequentes, conforme artigo 3º, §4º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, e não podem ser ressarcidos ou compensados com outros tributos.

Processo nº 10920.004734/2010-10  
Acórdão n.º **3201-004.536**

**S3-C2T1**  
Fl. 14

---

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto negar provimento ao Recurso Voluntário."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o colegiado NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza