



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

Processo nº 10925.720942/2014-43
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-003.192 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS/COFINS
Recorrentes COOPERATIVA CENTRAL AURORA ALIMENTOS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO.

As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização.

Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO. ÍNDICE DE RATEIO.

Admitido para a cooperativa de produção agropecuária, o cálculo do índice de rateio com base nas entradas, para fins de dedução proporcional dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, este deverá ser calculado com base na relação de produtos primários recebidos dos associados e sua proporção.

COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS.

Por falta de previsão legal para sua exclusão, e por não se adequarem à definição de custo agregado, tampouco a de dispêndios, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS - integra a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011

Ementa:

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO.

As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização.

Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO. ÍNDICE DE RATEIO.

Admitido para a cooperativa de produção agropecuária, o cálculo do índice de rateio com base nas entradas, para fins de dedução proporcional dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, este deverá ser calculado com base na relação de produtos primários recebidos dos associados e sua proporção.

COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS.

Por falta de previsão legal para sua exclusão, e por não se adequarem à definição de custo agregado, tampouco a de dispêndios, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS - integra a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza -Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araujo.

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA

Impresso em 09/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de autos de infração, relativamente à contribuição ao PIS e à COFINS, que teve início com mandado de procedimento fiscal, com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias dos tributos mencionados nos anos-calendário de 2009 a 2011.

Do termo de verificação fiscal, fls. 70/83¹, extraem-se os seguintes trechos, *in verbis*:

Compulsando o estatuto social do sujeito passivo apurou-se que este se constitui em uma Cooperativa Central, e tem por atividade principal a industrialização e posterior venda de produtos entregue (em especial, suínos, aves, leite) pelas cooperativas associadas, bem como o fornecimento de produtos e mercadorias a estas últimas.

(...)

Na composição das deduções e exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS utilizadas pelo sujeito passivo, apurou-se que tais exclusões e deduções são apropriadas (por atividade) conforme um percentual que leva em consideração: primeiro: índice de vendas no mercado interno (Ml) versus vendas no mercado externo (ME), zona franca de Manaus (ZFM) e área de livre comércio (ALC); segundo: índice de operações com associados versus com não associados; e terceiro (no caso da atividade de lácteos): índice de vendas tributadas versus vendas alíquota zero.

Este índice é assim aplicado: VALOR PASSÍVEL DE DEDUÇÃO DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO x (índice Ml) x (índice Associado) x (índice de lácteos tributados)² = VALOR EFETIVAMENTE DEDUZIDO.

(...)

Nas atividades rações suínas, reprodutores, rações aves, pintos/ovos, bovinos, massas e vegetais o controle do ato cooperativo se dá pela saída, ou seja, conforme o percentual de vendas para associados e não associados.

Por sua vez, esta Fiscalização entende que cabem reparos quanto ao índice relacionado com o ato cooperado das atividades de suínos, aves e lácteos. Nestas atividades o percentual de ato cooperativo é calculado conforme o percentual das entradas (compras) de suínos vivos, aves vivas e leite cru refrigerado, respectivamente, conforme anexo RESPOSTA AO TIF 05.

(...)

Entretanto, não identificamos na escrita contábil do sujeito passivo a segregação das operações com cooperados e não cooperados de acordo com as atividades exercidas pelo

sujeito passivo, ficando evidente que tal separação se faz por meio de rateios.

A utilização de rateios para apropriação das operações com associados e não associados é explicada pelo sujeito passivo conforme anexo RESPOSTA TIAF onde se infere que nas atividades suínos, aves e leite o controle se dá conforme o percentual de aquisição (entradas) de matéria-prima (suínos vivos, aves vivas e leite cru resfriado) de associados e não associados. Com relação à atividades de rações suínas, reprodutores, rações aves, pintos/ovos, bovinos, massas e vegetais o controle se dá pela saída, (fornecimento a associados e não associados).

(...)

Sendo assim, considerando a metodologia utilizada pelo sujeito passivo, (rateio), e com arrimo no disposto no PN CST n° 73/75, entendemos que não há reparos quanto ao cálculo do percentual do ato cooperado nas atividades onde o controle se dá pela saída, visto que neste caso o controle é efetuado na proporção das receitas, e está de acordo com o Parecer acima mencionado.

Contudo, nas atividades onde o cálculo do percentual de ato cooperado se dá conforme as entradas - compras - qual seja; suínos, aves e lácteos entendemos que o cálculo utilizado pelo sujeito passivo há de ser revisto.

De acordo com o acima exposto, o controle do ato cooperativo ou se dá via contabilidade que os segregue ou se opera de acordo com percentual que leve em consideração as receitas com cooperados e não cooperados. Não há previsão normativa expressa para a utilização de cálculo que se arrime na proporção das entradas.

Entretanto, tem-se aceito este critério (proporção das entradas) quando de forma razoável ele representar o percentual de ato cooperado, e isto se dá no caso das cooperativas comerciais que simplesmente revendem a produção dos seus associados, visto que nestes casos, e na formação do preço de venda (receita), ao custo de aquisição (e que será repassado ao cooperado) acrescentam-se apenas despesas administrativas, ou seja, o valor a ser repassado ao cooperado (pela entrega de sua produção) tem participação expressiva na composição do preço de venda dessas mercadorias.

No caso das cooperativas industriais, (a exemplo da ora autuada) não se revende o produto entregue pelo cooperado, mas sim, outro resultante da modificação do primeiro e que importa em espécie nova. Por exemplo: a cooperativa associada entrega o leite cru e a cooperativa central industrializa e revende queijos, iogurte, leite em embalagem longa vida etc.

Sendo assim, no nosso entender, o cálculo do ato cooperado deve levar em consideração não somente o produto primário entregue pelas cooperativas associadas, mas também as demais matérias primas, os produtos intermediários e o material embalagem que compõe o produto final, visto que estes tem

expressiva importância na formação do preço de venda, ou seja,
no montante da receita obtida pela cooperativa.

Diante da análise, a fiscalização, então, realizou as seguintes glosas:

- i) exclusão/dedução do ICMS, por não considerá-lo custo agregado e pelo fato de ele compor o preço de venda;
- ii) dispêndios comerciais, que segundo a auditoria da fiscalização, seriam:
ii.i) relacionados com receitas de exportação, e foram glosados, pois segundo o art. 187, §1º, da Lei 6.404/1976, as despesas devem ser vinculadas às receitas que lhe são correspondentes; ii.ii) outros que não se amoldam no conceito de dispêndios de "comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado";
- iii) despesas administrativas.

Alguns créditos da contribuinte foram apurados de ofício pela fiscalização para compensar (referentes ao período autuado - janeiro a dezembro de 2010 e 2011) o valor da autuação. Os valores eram referentes a crédito de aquisição no mercado interno, fls. 10/33. O mesmo procedimento foi aplicado à contribuição ao PIS/PASEP, fls. 44/67.

Na impugnação, fls. 1002/1065, apresentada em 25 de junho de 2014, a interessada alegou, em síntese, que:

- i) é uma das maiores cooperativas agropecuária do Brasil e, portanto, possui enorme relevância no contexto sócio-econômico;
- ii) o porquê da apuração com a segregação na entrada, demonstrando que até o advento da Lei 9.718/1998, a diferenciação entre ato cooperativo e ato não-cooperativo era essencial em virtude da isenção da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo que, posteriormente, com o advento da MP 1.858-9, de 23.09.99, a segregação da aquisição entre os associados e não-associados passou a ser o ponto nevrálgico;
- iii) afirma que a compra de material de embalagem e produtos intermediários, utilizados no processo de industrialização, são utilizados para a consecução dos seus objetivos sociais e justifica o entendimento em precedente deste Tribunal Administrativo e doutrina abalizada;
- iv) afirma que a glosa das despesas de ICMS é indevida, pois deve ser considerado como custo agregado;
- iv) afirma que a glosa dispêndios comerciais, relacionados com as receitas de exportação, despesas com vendas variáveis e despesas com vendas fixas são indevidas, pois ela efetuou tais deduções com fundamentação no art. 11, § 8º, da Instrução Normativa 635, de 24 de março de 2006, que demonstra que a base de cálculo do PIS e da COFINS das sociedades cooperativas pode ser ajustada com a exclusão dos dispêndios "de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado". Diz que a fiscalização adotou o método de apropriação direta em substituição ao método de apropriação proporcional. Ademais, diz que as despesas, consideradas como administrativas pela fiscalização, devem ser consideradas como despesas normais e usuais do departamento comercial;

v) questiona a utilização dos créditos de ofício, pois aponta invalidade no auto de infração, já que as autoridades fiscais teriam deixado de considerar o saldo credor acumulado em 31/12/2009 e 31/12/2010.

Do acórdão da DRJ/Ribeirão Preto colaciona-se a ementa abaixo, que considerou a impugnação procedente em parte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO. ÍNDICE DE RATEIO.

As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização.

Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO. ÍNDICE DE RATEIO.

Admitido, para a cooperativa de produção agropecuária, o cálculo do índice de rateio com base nas entradas, para fins de dedução proporcional dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, este deverá ser calculado com base na relação de produtos primários recebidos dos associados e adquiridos de terceiros, não considerados os materiais intermediários e as embalagens adquiridos de não associados.

COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS.

Por falta de previsão legal para sua exclusão, e por não se adequarem à definição de custo agregado, tampouco à de dispêndios, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS integra a base de cálculo do PIS e da Cofins.

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO. DESPESAS ADMINISTRATIVAS.

Por não corresponderem ao conceito de custos e tão pouco a dispêndios de comercialização, as despesas administrativas não podem ser deduzidas da base de cálculo.

Ano-calendário: 2010, 2011

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO.

As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização.

Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO. ÍNDICE DE RATEIO.

Admitido, para a cooperativa de produção agropecuária, o cálculo do índice de rateio com base nas entradas, para fins de dedução proporcional dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, este deverá ser calculado com base na relação de produtos primários recebidos dos associados e adquiridos de terceiros, não considerados os matérias intermediárias e as embalagens adquiridas de não associados.

COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS.

Por falta de previsão legal para sua exclusão, e por não se adequarem à definição de custo agregado, tampouco à de dispêndios, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS integra a base de cálculo do PIS e da Cofins.

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO. DESPESAS ADMINISTRATIVAS.

Por não corresponderem ao conceito de custos e tão pouco a dispêndios de comercialização, as despesas administrativas não podem ser deduzidas da base de cálculo.

Em 10 de março de 2015, a Recorrente tomou ciência do acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 1902, apresentando recurso voluntário em 09 de abril de 2015. Do recurso voluntário, extrai-se em síntese:

i) afirma que a glosa das despesas de ICMS é indevida, pois deve ser considerado como custo agregado;

ii) afirma que a glosa de dispêndios comerciais também é indevida, seja a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA

usou critérios distintos. No caso do mercado interno, seriam despesas com venda, portanto, dispêndios comerciais, com fundamento no art. 11, § 8º, da IN SRF 635/2006.

iii) defende indevida a glosa dos custos agregados ao produto do cooperado relacionados a despesas administrativas, que seriam os custos fixos, pois estariam fundamentados no art. 11, § 8º, da IN SRF 635/2006.

Há recurso de ofício, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Relatora.

1. Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, sendo que a contribuinte teve ciência em **10 de março de 2015** e o recurso protocolado em **09 de abril de 2015**. Trata-se de matéria da competência deste colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

2. Do mérito

2.1. Segregação de receitas: ato cooperativo x entradas

Antes de adentramos propriamente na questão da segregação das receitas, realizadas pela contribuinte, e a apurada pela fiscalização, importante ter em mente alguns conceitos, como:

*“As cooperativas são sociedades em que um grupo de pessoas se reúne para atingir determinado fim em comum”.*²

As cooperativas são associações de pessoas com um objetivo comum: ajudar-se mutuamente, possuem, assim, uma natureza *sui generis*. O ato cooperativo adentra ao mundo jurídico, sendo, portanto, um ato jurídico, mas não pode ser vislumbrado como um ato negocial, tampouco comercial, visto que o objetivo precípua da cooperativa não é o lucro, mas o fortalecimento de pessoas, que, primariamente, estariam fora do mercado em um regime de economia solidária.

Importante, também, entender a definição que a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, concede a ato cooperativo:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos 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.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

O ato cooperativo no Direito brasileiro é mais restrito se comparado a outros ordenamentos jurídicos. Ocorre que a cooperativa, por sua vez, possui uma série de negociações e este é o ponto em que inicia a discussão entre o fisco e a contribuinte no caso em análise. Importante a lição de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, quando realiza a distinção entre os tipos de negócio que se verifica em uma cooperativa:

*“A começar pelos **negócios-fim**, negócios principais ou internos, aqueles para os quais as cooperativas foram criadas, tal como a entrega dos produtos do sócio para a cooperativa, na cooperativa de produtores, ou a entrega de bens aos sócios por parte da cooperativa de consumo. Seguindo pelos **negócios-meios**, negócios essenciais ou externos, aqueles necessários para a realização dos negócios-fim, tal como a venda ao mercado dos bens produzidos pelos sócios, numa cooperativa de produtores, ou a aquisição de bens no mercado pela cooperativa de consumo, para fornecimento aos sócios. Prosseguindo pelos **negócios auxiliares**, necessários para que a cooperativa opere como instituição, tal como a contratação de empregados ou a locação de imóvel para uso. E concluindo pelos **negócios secundários**, ou supérfluos ou acessórios, desnecessários ao funcionamento da sociedade, mas úteis, tal como a venda de bens imprestáveis ou máquinas obsoletas”.³*

Em um breve histórico, o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto demonstra a evolução da legislação da contribuição ao PIS e à COFINS, trechos, fls. 1803/1806, *in verbis*:

Até 31 de janeiro de 1999, a base de cálculo da Cofins estava definida no art. 2º da Lei Complementar (LC) nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e a isenção dos atos cooperativos se encontrava prevista em seu art. 6º.

(...)

A partir de 1º de fevereiro de 1999, a base de cálculo da Cofins e do PIS passou a ser regida pela Lei nº 9.718, de 1998 (conversão da Medida Provisória (MP) nº 1.724, de 29 de outubro de 1998), na forma do disposto nos arts. 2º e 3º, em suas redações originais:

(...)

A isenção prevista no art. 6º, I, da LC no 70, de 1991, foi revogada pelo art. 23, inc. II, “a” da MP nº 1.878-6, de 29 de junho de 1999, (...)

(...)

Paralelamente, com a publicação da MP no 1.858-7, de 29 de julho de 1999, art. 15, a base de cálculo da Cofins passou a abranger todas as receitas das sociedades cooperativas, com algumas exclusões, litteris:

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto no art. 66, da Lei nº 9.430, de 1996, excluir da base de cálculo da COFINS:

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.

§ 1º - Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

Essas exclusões foram ampliadas por meio da Medida Provisória nº 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, que introduziu os incisos III a V e alterou a redação dos parágrafos:

III – as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV – as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V – as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§ 1º - Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§ 2º - Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do Caput:

I – a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do associado, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

Vale ressaltar que a revogação contemplada no art. 23, II, “a”, da MP nº 1.858-6, de 1999, somente surtiu efeitos a partir de 01 de novembro de 1999, tendo em vista a orientação contida no Ato Declaratório SRF nº 88, de 17 de novembro de 1999, (...)

(...)

Posteriormente, tais dispositivos da MP no 1.858-9, de 1999, foram consolidados no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

(grifos não constam no original)

Assim, a isenção da COFINS ficou vigente até outubro de 1999, sendo que a partir de 01º de novembro de 1999, a base de cálculo do tributo em questão para as cooperativas passou a ser igual a das demais sociedades com exclusões específicas trazidas pela MP nº 1.858-9, de 1999, consolidada pela MP nº 2.158-35, de 2001.

O acórdão da DRJ/Ribeirão Preto faz a mesma evolução histórica em relação à contribuição ao PIS, fls. 1806/ ,trechos *in verbis*:

Até 31/01/1999, a base de cálculo da contribuição ao PIS, inclusive das cooperativas, era determinada pelo art. 2º da MP no 1.212, de 1995, posteriormente convalidada na Lei nº 9.715, de 1998, que assim determinava:

Art.2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

A partir de 01/02/1999, a base de cálculo da contribuição, como dito, foi modificada, na forma do disposto nos arts. 2º e 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998 (conversão da MP no 1.724, de 29 de outubro de 1998), já acima transcritos.

Com a publicação da MP no 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, art. 15, reedição da MP no 1.858-7, a base de cálculo do PIS passou a abranger todas as receitas das sociedades cooperativas, com algumas exclusões.

Assim raciocínio similar aplica-se à contribuição ao PIS, sendo que a partir de 01º de novembro de 1999, a base de cálculo do tributo em questão para as cooperativas passou a ser igual a das demais sociedades com exclusões específicas trazidas pela MP nº 1.858-9, de 1999, consolidada pela MP nº 2.158-35, de 2001.

Em 30 de maio de 2003, adveio a Lei nº 10.684, que em seu artigo 17 trouxe previsão específica e veio trazer a possibilidade de exclusão dos custos agregados da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS do produto agropecuário dos associados das cooperativas de produção agropecuária:

Lei nº 10.684/2003

*Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as **sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural** poderão **excluir da base de cálculo** da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - **PIS/PASEP** e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – **COFINS** os **custos agregados ao produto agropecuário dos associados**, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.*

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

A referida situação, qual seja de exclusão dos custos agregados da base de cálculo, não se modificou, quando adveio a mudança para o sistema não-cumulativo das cooperativas de produção agropecuária com a da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

Lei nº 10.833/2003

*Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da **COFINS**, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:*

(...)

*VI - **sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo;***

(grifos não constam no original)

Assim pela evolução legislativa, percebe-se que alguns negócios meios, aqueles que são essenciais para atingir os negócios-fins (ato cooperativo) também sofreram exclusão da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Tal exclusão pela legislação aplica-se ao período do ano de 2010 e 2011, que é o período dos fatos jurídicos tributários do caso em análise.

A Instrução Normativa da SRF nº 635, de 2006, trouxe as exclusões específicas dos custos agregados:

IN SRF nº 635/2006

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA

Impresso em 09/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 9º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas, pode ser ajustada pela exclusão:

- I- das vendas canceladas;*
- II - dos descontos incondicionais concedidos;*
- III - do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);*
- IV- do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS), quando cobrado do vendedor dos bens ou prestador de serviços na condição de substituto tributário;*
- V- das reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingressos de novas receitas;*
- VI- das receitas decorrentes da venda de bens do ativo permanente;*
- VII - dos resultados positivos da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, inclusive os derivados de empreendimento objeto de Sociedade em Conta de Participação (SCP).*

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

- I - exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;*
- II - exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;*
- III - exclusão das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;*
- IV- exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;*
- V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;*
- VI - exclusão das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, na hipótese de apuração das contribuições no regime cumulativo;*

VII- dedução das sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28, da Lei nº 5.764, de 1971.

§1º Para os fins do disposto no inciso I do caput:

I - na comercialização de produtos agropecuários realizados a prazo, assim como aqueles produtos ainda não adquiridos do associado, a cooperativa poderá excluir da receita bruta mensal o valor correspondente ao repasse a ser efetuado ao associado;

II - os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

§2º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente pela cooperativa, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos.

§3º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

I - ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente à venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa;

II - terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos.

§4º O disposto no inciso VII do caput aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999.

§5º As sobras líquidas, apuradas após a destinação para constituição dos fundos a que se refere o inciso VII do caput, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a ele creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

§6º A sociedade cooperativa de produção agropecuária, nos meses em que fizer uso de qualquer das exclusões ou deduções de que tratam os incisos I a VII do caput, deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, conforme disposto no art. 28.

§7º A entrega de produção à cooperativa, para fins de beneficiamento, armazenamento, industrialização ou comercialização, não configura receita do associado.

§8º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário, a

Documento assinado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA
Autenticado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA
Digitalmente em 08/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

§9º A dedução de que trata o inciso VII do caput poderá ser efetivada a partir do mês de sua formação, devendo o excesso ser aproveitado nos meses subsequentes.

(grifos não constam no original)

O auto de infração efetuou a glosa dos referidos custos agregados, como, por exemplo, material de embalagem utilizados no processo de industrialização.

A contribuinte recebe aves, suínos e leite cru de associados e não-associados. Além disso, recebe material de embalagem de não-associados. Assim, realiza a **segregação** na **entrada** do recebimento de tais produtos, realizando um percentual em relação ao material de embalagem naquilo que irá embalar, segregando tal material entre o produto recebido de associado e o produto de não-associado. Por exemplo, se recebe 80% de associados, 80% do material de embalagem comprado será utilizado na industrialização do material primário e será descontado; os outros 20% de material de embalagem irá ser utilizado no material primária de não-associado e, portanto, não será descontado.

Do artigo 17, da Lei nº 10.684/2003, extrai-se o seguinte trecho da redação: *"(...) as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados."* Assim, caminhou bem o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto que entendeu, por sua vez, que assistia razão a contribuinte, fls. 1811/1812, trecho *in verbis*:

Assim, se, hipoteticamente, todos os produtos primários são fornecidos por associados da cooperativa e todos os demais insumos utilizados no processo produtivo são fornecidos por terceiros não cooperados, nos termos da lei, a cooperativa de produção pode deduzir da base tributável cem por cento dos custos. Isso, a despeito do fato de a relação percentual entre todas as entradas de associados e não associados ser menor que 1.

É razoável supor que a relação percentual calculada com base nas entradas de produtos primários recebidos de associados e de não associados reflete a relação percentual dos produtos comercializados mesmo no caso de cooperativa industrial cuja atividade de transformação culmina por acrescentar bastante valor ao produto primário recebido dos associados e não associados. Isso porque os materiais intermediários e os de embalagem se incorporam na mesma proporção das matérias primas recebidas de associados e não associados, caso se destinem ao mesmo tipo de transformação, o que não é desmentido pela auditoria.

Nessa medida, tem razão a contribuinte nesse item em que contesta a alteração dos índices de rateio pela fiscalização. Dessa forma, os percentuais nas atividades controladas pela entrada - suínos, aves e lácteos -, devem retornar aos índices calculados pela interessada.

A contribuinte faz a segregação do ato cooperativo na entrada, distinguindo o que é ato cooperativo daquilo que não é ato cooperativo. Da análise da documentação apresentada, no transcorrer deste processo administrativo, fica evidenciada a segregação. Por tal motivo, não merece reformas o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto.

2.2. ICMS

A recorrente afirma que a norma contida na Instrução Normativa nº 635, de 2006, art. 11, inciso V, na parte final do §8º, considera custo agregado ao produto agropecuário também os dispêndios pagos ou incorridos com a comercialização do produto entregue pelo cooperado. Ademais, argumenta que, conforme o disposto no art. 299, do RIR, o ICMS sobre venda é custo ou dispêndio pago ou incorrido de comercialização. Assim, considera o ICMS como custo agregado. Colaciona precedentes do STF e STJ para fundamentar a exclusão.

Do acórdão nº 3301.002267, relatoria do Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, extrai-se o seguinte posicionamento em caso similar ao presente:

O ICMS faturado, ao contrário do entendimento da recorrente, segundo os dispositivos legais citados e transcritos anteriormente, não constitui custo agregado ao produto industrializado do cooperado nem dispêndios de comercialização e sim despesa tributária. O custo agregado ao produto do cooperado corresponde aos custos de industrialização do produto agropecuário entregue por ele e abrangem: matéria-prima, mão de obra direta, encargos sociais, materiais indiretos, mão de obra indireta, manutenção, depreciação e outros diretamente incorridos no processo produtivo. Já os dispêndios de comercialização abrangem as despesas incorridas para a colocação e distribuição do produto fabricado, tais como os gastos com pessoal do departamento de vendas, marketing, distribuição, salários, encargos, comissões, etc. O ICMS faturado constitui despesa tributária. Segundo a Lei nº 6.404, de 10/12/1976, de 1976, art. 187, o ICMS faturado não é custo de produção nem despesa de venda e sim imposto indireto incidente sobre a venda que deve ser deduzido da receita operacional bruta para a apuração do lucro/prejuízo. No presente caso, para apuração das sobras/perdas.

Assim, segundo os dispositivos legais citados e transcritos anteriormente, inexiste amparo legal para se deduzir da base de cálculo das contribuições o ICMS faturado incidente sobre a venda de produto industrializado do cooperado.

Portanto, correto o entendimento da DRJ/Ribeirão Preto, quando decidiu no sentido de por falta de previsão legal não é possível excluir o ICMS da base de cálculo, bem como pelo fato de o tributo em questão não se adequar à definição de custo agregado, assim como de dispêndios. Nesse sentido, mantém-se a glosa.

2.3. Dispêndios comerciais

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA

Impresso em 09/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

a) Dispêndios - mercado externo - receitas de exportação

A recorrente argumenta no sentido de que, com fundamento no art. 3º, § 7º, 8º e 9º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ela pode realizar o rateio proporcional dos dispêndios. Ela argumenta que a partir do momento em que as autoridades fiscais glosaram a totalidade dos dispêndios, que identificaram como diretamente vinculados à receita de exportação e mantiveram o critério adotado pela requerente de excluir, apenas parcialmente, as despesas vinculadas à receita do mercado interno, elas adotaram um critério não uniforme, que além de não ser coerente, é prejudicial ao contribuinte. Assim, colaciona-se abaixo trecho *in verbis* do recurso voluntário, fl. 1916:

Noutras palavras, se a fiscalização adotou o método de "apropriação direta", em substituição ao método de "rateio proporcional", adotado pelo contribuinte, deveria, ao glosar a totalidade das despesas diretamente identificadas com a receita de exportação, adicionar o valor total das despesas comerciais vinculadas à receita de vendas no mercado interno, o que não foi feito.

Aqui de fato não se discute o mérito da dedução dos dispêndios vinculados à receita de exportação. O que está em discussão é o método, o critério para determinar o valor dos dispêndios a serem deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Não se trata também de atribuir à fiscalização a tarefa de calcular eventual montante de dispêndios que deixou de ser deduzido, mas sim de adotar um critério legal e objetivo para determinar o valor a ser excluído. É disso que se trata.

Assim, se a fiscalização adotou o método de "apropriação direta" em substituição ao método de "rateio proporcional" aplicado pelo contribuinte, deveria empregar o seu método para todas as contas do grupo dispêndios comerciais, o que no caso concreto implica em reconhecer que as contas não selecionadas pelo método de "apropriação direta" como vinculadas à receita de exportação são, em decorrência a aplicação da mesma metodologia, dispêndios vinculados a receitas do mercado interno e, portanto, seus valores devem ser deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

No caso da glosa das despesas referentes ao mercado externo, a recorrente não questiona a natureza do crédito em si. Andou bem o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto no que concerne a tal ponto, de cujo voto extraem-se os trechos colacionados abaixo, fls. 1816/1817, *in verbis*:

A glosa de dispêndios comerciais promovida pela auditoria está discriminada no demonstrativo que integra as fls. 715/810 do e-processo.

Entre esses dispêndios alguns foram glosados por se referirem a matriz de despesas exclusivamente relacionadas a operações no mercado externo, como Veja a relação das despesas glosadas:

Classificação Contábil	Descrição
4.04.02.01.0002.01	Despesas Aduaneiras – ME
4.04.02.01.0002.02	Comissões – ME
4.04.02.01.0002.03	Fretes e Carretos – ME
4.04.02.01.0002.04	Armazéns Portuárias – ME
4.04.02.02.0037	Fretes de Armazenagem - ME
4.04.02.01.0002.05	Diárias e Estadias Caminhões - ME

Veja-se que a contribuinte não se opõe à natureza desses dispêndios. A própria nomenclatura indica tratar-se de despesas vinculadas a operações no mercado externo cujas receitas não integram de direito a base de cálculo do PIS e da Cofins. Assim, não há como se admitir a dedução da base tributável de valores que não se relacionam à formação dessa mesma base de cálculo, estando corretas as glosas das rubricas acima.

Entende o sujeito passivo que, se a fiscalização adotou o método de apropriação direta, em substituição ao método de apropriação proporcional, adotado pelo contribuinte, deveria, ao glosar a totalidade das despesas diretamente identificadas com a receita de exportação, adicionar o valor total das despesas comerciais vinculadas à receita de vendas no mercado interno, o que não foi feito.

Aqui não tem razão a contribuinte. Primeiro porque a contribuinte não identificou quais seriam os tais dispêndios nem comprovou que estariam eles exclusivamente diretamente relacionados ao mercado interno e, portanto, não sujeitos ao índice de rateio MI x ME como defende.

Depois porque, se acaso a contribuinte tratou dispêndios relacionados exclusivamente a operações no mercado como se fossem gastos comuns também à exportação, aplicando critérios de proporcionalidade a esses gastos, não caberia à fiscalização recalcular o eventual montante dos dispêndios que deixaram de ser deduzidos para aproveitar a diferença diminuindo o valor lançado de ofício decorrente de glosa diversa.

Como se viu, a glosa fiscal focou-se na existência de gastos diretamente relacionados ao mercado externo que não poderiam ser considerados no montante de dispêndios rateados. Não seria tarefa da auditoria descobrir eventuais erros nos critérios de rateio que por ventura tivessem levado a contribuinte à apropriação a menor de dispêndios comerciais.

Da análise da documentação denominado dispêndios comerciais, fls. 352/544, percebe-se o que foi julgado na DRJ/Ribeirão Preto, não há quanto às receitas do mercado externo relação com os procedimentos do mercado interno, não cabendo à fiscalização realizar tal atividade e tal rateio. Ademais, não cabe à fiscalização realizar o rateio de dispêndios realizados no mercado interno, que estejam vinculados ao mercado externo, sendo a referida atividade obrigação do contribuinte. Por tal motivação, mantém-se a glosa em relação aos dispêndios comerciais das receitas do mercado externo.

b) Dispêndios de comercialização ou armazenamento

Além das receitas vinculadas ao mercado externo, a fiscalização também glosou os valores lançados nas contas contábeis, classificadas nos subgrupos **"despesas com vendas variáveis"** e **"despesas com vendas fixas"**, sob o argumento de que "estes não se

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA

amoldam no conceito de dispêndios de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado". A Recorrente colaciona em seu recurso voluntário o quadro de dispêndios que a fiscalização desconsiderou:

4.04.02.02.0003.01	Assistência Médica Ambulatória
4.04.02.02.0003.07	Previdência Privada
4.04.02.02.0003.12	Bolsas de Estudo
4.04.02.02.0003.13	Assistência Médica Externa
4.04.02.02.0003.14	Assistência Odontológica
4.04.02.02.0003.17	Plano de Saúde
4.04.02.02.0003.20	Outros Gastos <i>cl</i> Assist. Med. Ex
4.04.02.02.0003.21	Brindes a Empregados Dedutível
4.04.02.02.0003.22	Brindes a Empregados Indedutível
4.04.02.02.0005	Viagens/ Encontros de Trabalho
4.04.02.02.0006.01	Edifícios
4.04.02.02.0006.02	Máquinas
4.04.02.02.0006.03	Equipamentos
4.04.02.02.0006.04	Móveis e Utensílios
4.04.02.02.0006.05	Conservação e Limpeza
4.04.02.02.0006.06	Graxas/Oleos/Lubrif. p/ Maquin
4.04.02.02.0006.07	Ferramentas Utilizadas na Manu
4.04.02.02.0007	Lanches/ Copia/ Cozinha
4.04.02.02.0009	Seguros
4.04.02.02.0012.01	Bens Pequeno Valor Deduz. <i>cl</i> D
4.04.02.02.0012.02	Material Expediente/ Escritório
4.04.02.02.0012.04	Tratamento de Agua
4.04.02.02.0012.06	Ferramentas
4.04.02.02.0012.07	Materiais de Uso Consumo Prod.
4.04.02.02.0013	Fretes e Carretos
4.04.02.02.0014.01	Assist. Tec. Adm e Jurídica
4.04.02.02.0014.02	Segurança Patrimonial
4.04.02.02.0014.05	Cópias e Impressos
4.04.02.02.0014.06	Conservação e Limpeza
4.04.02.02.0014.07	Ornamentação e Ajardinamento
4.04.02.02.0014.08	Acordos Comerciais
4.04.02.02.0015	Energia Elétrica
4.04.02.02.0016	Agua
4.04.02.02.0017.01	Telefone
4.04.02.02.0017.02	Internet
4.04.02.02.0017.03	Linha de Transmissão
4.04.02.02.0017.04	Malote
4.04.02.02.0017.05	Postais e Telegráficas
4.04.02.02.0017.06	Livros/ Jornais e Revistas/ Peri
4.04.02.02.0018.01	Taxas e Licenças
4.04.02.02.0018.02	Contrib. a Entidade de Classe
4.04.02.02.0018.03	Despesas Legais e Judiciais
4.04.02.02.0019.01	Brindes e Doações Dedutíveis
4.04.02.02.0019.02	Brindes e Doações Indedutíveis
4.04.02.02.0019.07	Furtos e Sinistros
4.04.02.02.0024.03	Serviços de Lavanderia
4.04.02.02.0027	Indenizações a Clientes
4.04.02.02.0030.01	Alimentos para Restaurante
4.04.02.02.0030.02	Materiais para Restaurante
4.04.02.02.0031.01	Aluguéis de Edifícios e Instai
4.04.02.02.0031.02	Aluguéis de Máquinas e Equipam
4.04.02.02.0032	Indenizações Judiciais Cíveis
4.04.02.02.0034.03	Seguros de Vida

E argumenta no sentido de que são **despesas com venda**, o que equivale a **dispêndios comerciais**, e que efetuou a exclusão com fundamento no art. 11, § 8º, da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006, além de fundamentar em preceitos da

Documento assinado digitalmente em 08/06/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 08/06/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 31/05/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA

Impresso em 09/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

legislação comercial e contábil. Por sua vez, o acórdão da DRJ/Ribeirão Preto, fls. 4158/4159, decidiu considerando que seriam despesas administrativas e financeiras, *in verbis*:

Estas despesas, notoriamente, não decorrem de “comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado” (§ 8º do art. 11 da IN nº 635/2006), não se amoldando assim à hipótese de exclusão em foco.

Trata-se de despesas administrativas e financeiras. Essas despesas, como todas aquelas do tipo operacional, embora admiidas como necessárias à consecução dos objetivos sociais da cooperativa, decorrem de atividades nos campos administrativos e financeiros, não estando diretamente ligadas ao esforço de venda.

Para verificar, importante transcrever a legislação em debate:

IN SRF 635/2006

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

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

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

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

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

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

VI-exclusão das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, na hipótese de apuração das contribuições no regime cumulativo; e

VII-dedução das sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.

§1º Para os fins do disposto no inciso I do caput:

I-na comercialização de produtos agropecuários realizados a prazo, assim como aqueles produtos ainda não adquiridos do associado, a cooperativa poderá excluir da receita bruta mensal o valor correspondente ao repasse a ser efetuado ao associado;

II-

§2º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente pela cooperativa, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos.

§3º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

I-ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa; e

II-terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos.

§4º O disposto no inciso VII do caput aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999.

§5º As sobras líquidas, apuradas após a destinação para constituição dos fundos a que se refere o inciso VII do caput, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a ele creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

§6º A sociedade cooperativa de produção agropecuária, nos meses em que fizer uso de qualquer das exclusões ou deduções de que tratam os incisos I a VII do caput, deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, conforme disposto no art. 28.

§7º A entrega de produção à cooperativa, para fins de beneficiamento, armazenamento, industrialização ou comercialização, não configura receita do associado.

§8º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário, a que se refere o inciso V do caput, os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

§9º A dedução de que trata o inciso VII do caput poderá ser efetivada a partir do mês de sua formação, devendo o excesso ser aproveitado nos meses subsequentes.

A legislação deixa claro que é possível a dedução da base de cálculo da contribuição para o PIS e à COFINS dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, **quando ocorrer a sua comercialização**. Logo, os referidos custos devem estar relacionados às despesas de venda, não sendo o caso das despesas em análise, que são despesas administrativas e financeiras. Portanto, correto o entendimento proferido no acórdão da DRJ/Ribeirão Preto.

2.4. Créditos de contribuição ao PIS e da COFINS - aproveitamento de ofício

Em relação a tais créditos, assim explicou e decidiu a DRJ/Ribeirão Preto, fls. 1819/1820:

Sobre a ação fiscal, é importante registrar de início que, do total de débitos apurados nos autos de infração de PIS (R\$ 15.406.761,99) e de Cofins (R\$ 70.961.715,84) presentes às fls. 03/69, remanesceu saldo a pagar apenas em relação ao PIS apurado no mês de janeiro de 2010 (principal na cifra de R\$ 134,96). Todo o restante dos débitos apurados pela fiscalização foi absorvido pelo aproveitamento dos créditos de PIS e de Cofins calculados segundo o regime da não cumulatividade.

Assim, a reclamação da contribuinte só se aplica em relação ao saldo de PIS a pagar do período de apuração janeiro de 2010. Nesse período, os créditos não cumulativos de PIS (R\$ 603.578,28, cf. fl. 955) não alcançaram os débitos apurados pela fiscalização (R\$ 603.713,24) o que resultou na apuração de tributo a pagar no importe de R\$ 134,96.

Tais créditos, como apontou a fiscalização, são aqueles que somente podem ser utilizados como desconto das contribuições devidas, como se extrai do relatório fiscal (fl. 82).

(...)

Observa-se que a fiscalização deixou de considerar, em relação ao PIS, o saldo de crédito da não cumulatividade vinculado às aquisições no Mercado Interno e Vinculados às Receitas Tributadas no Mercado Interno existente em 31/12/2009. Tal saldo credor tem a mesma natureza do crédito aproveitado de ofício pela fiscalização e pode ser utilizado apenas como dedução da contribuição devida.

A existência e a dimensão do saldo de crédito acumulado em 31/12/2009, passível de aproveitamento em 2010 podem ser verificadas em demonstrativo integrante do Processo Administrativo nº 10925.720202/2014-15.

(...)

Nesse passo, é de concluir a disponibilidade de saldo passível de aproveitamento de ofício para janeiro de 2010, no importe de R\$ 35.952,15 (R\$ 932.672,97 – R\$ 896.720,82). Nos termos do §4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sé-lo nos meses subsequentes. Assim, o valor do PIS lançado em janeiro de 2010 (R\$ 134,96), há de ser absorvido com o crédito acumulado em dezembro de 2009, não remanescendo saldo de tributo a pagar.

Desse modo, embora não remanesça saldo de tributo a pagar, prevalece parte das apurações fiscais com relação à redução do saldo de créditos não cumulativos.

Diante da evidência de erro material cometido pela fiscalização, mantém-se o decidido pela DRJ/Ribeirão Preto em relação aos créditos, aproveitados de ofício.

3. Conclusão

Por todo exposto, conheço ambos os recursos, de ofício e voluntário, e voto por negar provimento a ambos.

Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza