



PROCESSO	10945.000022/2011-24
RESOLUÇÃO	3301-002.120 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Outros

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em sobrestar o julgamento do presente feito até o trânsito em julgado do RE 672.215/CE (Tema 536) pelo Supremo Tribunal Federal, determinando-se, após, a devolução dos autos a este colegiado para apreciação desta controvérsia e das demais matérias que ora restam prejudicadas.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os (as) conselheiros (as) Marcio Jose PintoRibeiro, Bruno Minoru Takii, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, KeliCampos de Lima, Paulo Guilherme Derouledede (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata de pedidos eletrônicos de ressarcimento de créditos de PIS vinculados a receitas não tributadas no mercado interno, formulados pela Cooperativa Agroindustrial Lar relativamente ao 3º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2006.

2. A controvérsia tem origem em pedidos eletrônicos de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep não cumulativo, referentes a receitas não tributadas no mercado interno, no montante global de R\$ 6.415.177,13.

3. O valor inicialmente reconhecido a título de direito creditório somou R\$ 512.461,35, tendo a DRJ, no julgamento da Manifestação de Inconformidade, acrescido R\$ 223.854,72, elevando o montante de créditos de PIS/Pasep não cumulativo reconhecidos para receitas não tributadas no mercado interno, mantendo, porém, glosada a maior parte do valor pleiteado.

4. A fiscalização, após análise dos documentos contábeis e fiscais, bem como das planilhas de cálculo apresentadas, procedeu, em síntese, aos seguintes grupos de ajustes:

- a) Receita sem incidência de contribuição – exportação
- (i) Identificação de receitas de exportação direta e indireta, com glosa de:
- a.1) exportações nas quais a cooperativa atuaria como empresa comercial exportadora, por não ser a fabricante das mercadorias, à luz do art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003;
- a.2) notas fiscais cuja exportação não foi considerada comprovada, em razão de inexistência ou inconsistências em registros de exportação, divergência de descrição da mercadoria, erro em número de nota fiscal, ou devolução da mercadoria;
- a.3) operações consideradas como não caracterizadoras de vendas com fim específico de exportação, por não se destinarem a recinto alfandegado ou por divergência entre destinatário e efetivo exportador, inexistência de despacho ou RE válido, ou ausência de memorando de exportação.
- b) Ajustes nas exclusões permitidas às sociedades cooperativas
- A fiscalização revisou as exclusões da base de cálculo da contribuição admitidas pelo art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 para sociedades cooperativas, apontando, em especial:
- (i) Rubrica "Vendas Superm. P/Associados (Exceto Gás)":
- A autoridade concluiu que as vendas efetuadas a associados em estabelecimentos da cooperativa (ato cooperado típico) que atuam como supermercados, incluindo produtos industrializados pela própria cooperativa (aves, cereais, conservas, compotas/doces, vegetais, empanados, ovos e cafés), não se enquadram na hipótese do art. 15, II, da MP nº 2.158-35/2001, por não se tratarem de bens e mercadorias diretamente vinculados à atividade econômica dos associados, mas de bens de consumo pessoal e doméstico, havendo ainda casos em que tais valores já haviam sido excluídos em etapas anteriores do processo produtivo, o que acarretaria duplicidade de exclusão.

(ii) Despesas com vendas da cooperativa (comissões e fretes – mercado interno): Glosa integral, por ausência de previsão legal para exclusão desses valores da base de cálculo.

(iii) Adições referentes a repasses de comercialização no mercado interno: Verificou-se que a cooperativa, após excluir da base de cálculo o total das compras efetuadas na linha "Repasses aos assoc. decorrente da comercialização no merc. interno", realizava adição proporcional às receitas de exportação; a fiscalização promoveu ajustes de percentuais em virtude das glosas e acrescentou à base de cálculo as receitas classificadas como "Retorno Parcerias de Frangos" e "Retorno Parceria de Suínos", reputando tratar-se de valores repassados aos associados já descontados em outra etapa.

(iv) Alteração da sistemática de cálculo das exclusões: A fiscalização identificou que exclusões superiores à base de cálculo geravam saldos negativos, que eram transportados para o mês seguinte como redutores da base de cálculo, sistema reputado sem amparo legal, motivo pelo qual tais transportes foram desconsiderados.

c) Bens para revenda
Foram apontadas discrepâncias entre os valores de bens para revenda constantes dos arquivos digitais e os declarados nos Dacon, bem como a inclusão, nessa rubrica, de bens que não se enquadrariam no conceito de "bens para revenda". A fiscalização promoveu glosas nas seguintes hipóteses:

- (i) bens não enquadráveis como insumos;
- (ii) aquisições de bens para revenda de pessoas físicas;
- (iii) aquisições de produtos sujeitos à alíquota zero;
- (iv) revenda de produtos submetidos à tributação monofásica;
- (v) aquisições de cooperados;
- (vi) atuação como comercial exportadora;
- (vii) notas fiscais em duplicidade;
- (viii) operações de transferência entre estabelecimentos da própria cooperativa, consideradas inapto fundamento para crédito, por não configurarem aquisições.

d) Despesas de energia elétrica: Foram glosados créditos incidentes sobre encargos (capacidade emergencial), taxas (iluminação pública) e multas (atraso no pagamento), por não corresponderem a energia elétrica consumida no estabelecimento, bem como créditos relativos a faturas em nome de terceiros ou não apresentadas.

e) Bens do ativo imobilizado A fiscalização glosou parte dos créditos relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado, sob fundamento de ausência de descrição e de comprovação de vinculação direta ao processo produtivo, ressaltando que tais créditos somente poderiam ser aproveitados mês a mês, na proporção da depreciação incorrida.

f) Crédito presumido – atividades agroindustriais Os créditos presumidos de PIS/Cofins relativos às atividades agroindustriais foram considerados inapto objeto de ressarcimento, devendo ser utilizados apenas para dedução da contribuição devida no próprio período, razão pela qual os valores inicialmente deferidos foram excluídos do pedido de ressarcimento e considerados de ofício para abatimento das contribuições a pagar. Nesse capítulo, a fiscalização ainda:

(i) aplicou, às aquisições de frango para abate (mercadoria classificada no Capítulo 01 da TIPI), a alíquota de 35% (art. 8º, § 3º, III, da Lei nº 10.925/2004), em vez de 60% (art. 8º, § 3º, I, da mesma lei), por entender tratar-se de "demais produtos" para fins do crédito presumido;

(ii) glosou créditos associados a 7.166 notas fiscais de operações de "transferência" entre estabelecimentos, anotando que o CNPJ do emitente correspondia a estabelecimento da própria cooperativa, o que afasta a caracterização de aquisição apta a gerar crédito, mesmo na modalidade presumida.

g) Bens utilizados como insumos – importação Foram glosados créditos relativos a bens sujeitos ao PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, pelos seguintes motivos: (i) número de DI inválido; (ii) divergências entre fornecedores e valores de PIS/Cofins informados e os constantes da DI; (iii) limitação do crédito ao valor efetivamente recolhido no desembaraço; (iv) operações sob regime de drawback suspensão, sem recolhimento das contribuições; (v) ausência de informação de DI apta a comprovar a importação.

5. Ao final, a fiscalização registrou que, nos Dacon analisados, a contribuinte não procedeu, em nenhum trimestre, à exclusão, das bases de cálculo, dos valores cuja restituição pretendia via ressarcimento. Esses valores foram então diminuídos de ofício dos saldos existentes, somando-se às glosas de créditos, reclassificações de receitas e glosas de exclusões de cooperativa, de forma que os saldos acumulados de créditos não ressarcíveis, do 3º trimestre de 2004 ao 4º de 2006, foram totalmente absorvidos, não restando saldo acumulado a ser transportado para 2007.

6. Em sede de manifestação de inconformidade a Recorrente elega.

(i) Em preliminar: a nulidade parcial do procedimento fiscal, sob o argumento de que a autoridade teria extrapolado os limites do exame de simples pedidos de ressarcimento, promovendo verdadeira fiscalização com reconstituição de bases de cálculo de PIS e Cofins;

(ii) No mérito:

- as glosas de exportações consideradas “não comprovadas”, aduzindo que os Comprovantes de Exportação Averbados constituem prova

plena da efetividade das operações, de acordo com a legislação aduaneira e precedentes administrativos

- a glosa das operações de transbordo em terminais ferroviários, reputada ilegal por ausência de previsão legal e por aplicação retroativa de instrução normativa (IN RFB nº 1.094/2010), em ofensa aos princípios da legalidade e da segurança jurídica
- as glosas de exclusões da base de cálculo próprias de cooperativas (vendas de supermercado a associados, repasses de comercialização, e alteração da sistemática de cálculo de saldos negativos), **sustentando que tais operações constituem atos cooperativos** por excelência e que a restrição fundada em normas infralegais contraria a literalidade da MP nº 2.158-35/2001;
- glosa de créditos de energia elétrica, defendendo que encargos, taxas e demais rubricas constantes das faturas integram o custo da energia consumida;
- questiona as restrições impostas aos créditos presumidos vinculados às atividades agroindustriais, reputando ilegal a limitação prevista em instruções normativas frente aos arts. 56-A e 56-B da Lei nº 12.350/2010 e ao art. 8º da Lei nº 10.925/04
- o direito à aplicação de percentuais mais favoráveis (60%) em função da mercadoria produzida e não do insumo empregado;
- o reconhecimento de créditos em operações de transferência entre estabelecimentos;
- impugna a glosa dos créditos relativos à importação de insumos cujo tributo foi objeto de depósito judicial, afirmando que tal depósito suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, II, do CTN, e que, por conseguinte, subsiste o direito ao crédito sobre os valores depositados.

7. E, por fidedignidade e economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório do acordão da DRJ, complementando-o ao final com o necessário.

Relatório

Trata o processo de contestação contra deferimento parcial de pedido eletrônico de ressarcimento de PIS/Pasep não Cumulativo – Receitas não tributadas Mercado Interno, relativo ao 3º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2006, no

montante de R\$ 6.415.177,13, que teve o reconhecimento do direito creditório no valor de R\$ 512.461,35. (...)

* Retificou a PER/Dcomp nº 38157.48418.301008.1.1.10-8950

**Retificou a PER/Dcomp nº 09933.04959.301008.1.1.10-8508

De acordo com a Informação Fiscal EQMAC DRF/FOZ nº 04/2011, durante o procedimento fiscal realizado, a fiscalização constatou que a contribuinte, que exerce atividades agroindustriais como cooperativa, solicitou, em todos os períodos analisados, como ressarcimento do mercado interno a totalidade dos saldos de créditos gerados, sem efetuar a distinção entre os vinculados às receitas tributadas e não tributadas, em desacordo com o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002; do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004; e da Lei nº 11.116, de 2005, que garantem a utilização do crédito para compensação e/ou ressarcimento em dinheiro apenas quando vinculados à exportação ou às receitas não tributadas no mercado interno. Com base na documentação e planilhas apresentadas, esses créditos foram segregados e apurados de ofício, procedendo-se ainda glosas e considerações a seguir transcritas.

Receita Sem Incidência de Contribuição – Exportação: foram identificados valores de receitas de exportação direta e de exportação indireta, sendo realizadas as seguintes glosas: i) exportações em que a contribuinte (exportadora) não é o fabricante da mercadoria, atuando como comercial exportadora e que nos termos do art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, não lhe possibilita a apuração de créditos vinculados à essa receita de exportação; ii) 37 notas fiscais cuja exportação não foi comprovada, uma vez que não foram encontrados os números de registro de exportação, descrição de mercadoria divergente ou número de nota fiscal de exportação está diferente entre o Sistema Siscomex e o arquivo magnético apresentado, bem como 7 notas fiscais em que a exportação não foi efetuada, já que a mercadoria teria sido devolvida; e iii) notas fiscais cujas vendas não foram consideradas com o fim específico de exportação, seja porque o local de destino da mercadoria vendida não é um recinto alfandegário, seja porque o destinatário da venda é diferente do exportador que consta no registro de exportação, seja porque não houve a comprovação da exportação (número de despacho e /ou registro de exportação não foram identificados como válidos no Siscomex ou Memorando de Exportação não foi apresentado).

Dos Ajustes Permitidos às Sociedades Cooperativas:

- i) **Rubrica “Vendas Superm. P/Associados (Exceto Gás)”:** as vendas efetuadas a associados em diversos estabelecimentos da Cooperativa que atuam como supermercados, inclusive produtos industrializados por ela própria (linha de aves, cereais, conservas, compotas/doces, vegetais, empanados, ovos e cafés), não se enquadram na exclusão do art. 15, II, da MP nº 2.158-35, de 2001, que alcança somente as receitas da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da

cooperativa; também foram verificadas exclusões em que os valores componentes dessas vendas já foram excluídos em etapas anteriores do processo produtivo, acarretando duplicidade (venda de produtos relacionados à parceria agrícola, como a criação e engorda de pintainhos fornecidos pela cooperativa, onde já houve a exclusão do valor repassado ao associado);

Despesas com Vendas da Cooperativa (comissões e fretes – Mercado Interno): glosa total dos valores declarados, por falta de base legal para a referida exclusão;

ii) Adições referentes a Repasses de Comercialização no Mercado Interno: verificou-se que, após a contribuinte excluir da base de cálculo o total das compras efetuadas na linha ‘Repasses aos Assoc. decorrente da Comerc. No Merc. Interno – Compras’, efetua em momento posterior a adição proporcional às receitas de exportação, assim dois reparos foram realizados pela fiscalização: adequação aos percentuais de receita de exportação em virtude das glosas e acréscimo à base de cálculo das adições as linhas de “Retorno Parceiras de Frangos – na totalidade (Conta 1.01.08.10.004) e Retorno Parceira de Suínos – na totalidade (Conta 1.01.08.12.004)”, devido a valores repassados aos associados que já haviam sido descontados na linha receitas de exportação; e

iv) Alteração na Sistemática de Cálculo: em função de valores de exclusão superiores à base de cálculo, gerou saldo negativo que foram transportados e considerados no mês seguinte, sem que haja previsão legal para esse procedimento.

Bens Para Revenda: valores totais de bens apresentados em meio digital não coincidem com os valores declarados no Dacon e bens declarados que seriam utilizados como insumos e não adquiridos para revenda, que resultou nas seguintes glosas: i) produto não se enquadra no conceito de insumo; ii) aquisições de bens para revenda de pessoa física; iii) aquisições de produtos tributados à alíquota 0 (zero); iv) revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica; aquisição de cooperados; v) atuação como comercial exportadora; vi) notas fiscais duplicadas; e vii) transferência entre estabelecimentos que não configura uma aquisição para revenda.

Despesas de Energia Elétrica: glosa de encargos (capacidade emergencial), taxas (iluminação pública) e multas (atraso no pagamento), que não se caracterizam como energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoas jurídica; faturas em nome de outras empresas e faturas que não foram apresentadas.

Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção): glosa dos encargos de depreciação, por falta de descrição dos bens e se estão

diretamente ligados ao processo produtivo, e que somente podem ser aproveitados em cada mês.

Crédito Presumido – Atividades Agroindustriais: os créditos

presumidos das atividades agroindustriais não podem ser objeto de compensação e/ou ressarcimento, devendo ser utilizado apenas na dedução da contribuição devida, por isso, os valores deferidos foram excluídos do pedido de ressarcimento e considerados de ofício no desconto das contribuições a pagar apurados nos meses, tendo sido constatadas as seguintes ocorrências: i) Créditos Presumidos Sobre Insumos de Origem Animal – os produtos declarados se referem à “frango para abate”, que se classifica no Capítulo 01 da TIPI, devendo ser aplicada a alíquota de 35 % (art. 8º, § 3º, III, da Lei nº 10.925, de 2004) e não de 60% (art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 10.925, de 2004); e ii) Transferência entre Estabelecimentos da Lar – somente operações que configuram aquisições de produtos podem gerar créditos, ainda que presumidos, sendo efetuada a glosa de valores de 7.166 notas fiscais com a operação ‘Transferências’, aliado ao fato de que o CNPJ do emitente é o de um estabelecimento da própria cooperativa.

Bens Utilizados como Insumos – Importação: glosa de créditos sobre

importação de bens sujeitos ao pagamento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins pelos seguintes motivos: i) número de DI apresentada não é válido; ii) o fornecedor e os valores de PIS e Cofins não conferem com a DI apresentada; iii) o crédito deferido foi limitado ao valor efetivamente recolhido no desembaraço da DI; iv) a importação foi efetuada pelo regime de Drawback Suspensão, não havendo recolhimento de PIS e Cofins; e v) sem informação do número da DI para confirmar a importação dos bens.

Por fim, foi registrado pela fiscalização que nos Dacon analisados não foi

identificado, em nenhum trimestre, a exclusão pela contribuinte dos valores solicitados como ressarcimento, sendo então esses diminuídos de ofício do saldo existente, que somando-se às glosas de créditos, da reclassificação de receitas e das glosas das exclusões da base de cálculo previstas às sociedade cooperativas, os saldos acumulados de créditos não passíveis de ressarcimento, do 3º Trimestre/2004 ao 4º Trimestre/2006, foram totalmente esgotados, não restando saldo acumulado a ser transportado para o ano de 2007.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada, em 05/07/2011, por

intermédio de seu representante legal, ingressou com Manifestação de Inconformidade, ressaltando que ingressou com os pedidos de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep não cumulativo, que não puderam ser utilizados na forma do art. 5º, § 1º, da Lei nº 10.637, de 2002.

Vendas não Tributadas no Mercado Interno – Não Incidência das

Contribuições ao PIS e Cofins sobre Ato Cooperado

Argumenta que todas as operações enumeradas no art. 15 da MP nº 2.15835/2001, constituem ato cooperado por excelência, nos exatos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/71, que trata dos atos cooperativos e, enquanto tal, estão ao abrigo da não incidência do PIS e da Cofins, enquadrando-se na hipótese do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Cita jurisprudência e doutrina a respeito. Por isso, ressalta o manifesto equívoco da decisão na parte em que não admitiu o ressarcimento dos créditos vinculados àquelas operações, como expressamente autoriza o art. 16 da Lei nº 11.116/04 c/c o art. 17 da Lei nº 11.033/2004. Solicita que, não se acatando a tese de não incidência das contribuições sobre os atos cooperados, seja declarado que o benefício fiscal instituído no art. 15 da MP nº 2.158-35/01 tem natureza de isenção e, desse modo, seja reconhecido o direito ao ressarcimento dos créditos vinculados a essas operações, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116/05.

Glosa dos Créditos Relativos às Exportações

Contestando a glosa relativa às notas de exportações diretas, sob a

imputação de que não teria produzido as mercadorias e agindo enquanto empresa comercial exportadora, reclama o direito de crédito em todas as notas fiscais de exportação juntadas no Anexo III, pois, nesses casos, os produtos pertencem a seus associados e devem ser considerados como exportação direta de produção própria, ainda que tenham sido utilizado o Código CFOP 7102 e Natureza de Operação: “Mercadoria Adquirida de Terceiros”. Traz como exemplo nota fiscal que tem essas características, mas no campo 22 do RE 06-1625603001 consta a informação que “o exportador é o produtor da mercadoria”, afirmando que no prazo de 30 dias juntará Relatórios de Exportação relativos às notas do Anexo III, que comprovará que se tratam de exportação própria. Diz que utilizou esses códigos em todas as exportações de mercadorias de associados que não sofreram processo de industrialização e/ou beneficiamento.

Além disso, esclarece que a informação que constou no campo 22 do RE: “O Exportador é o Fabricante N” é porque a exportação foi realizada por estabelecimento diverso daquele que produziu a mercadoria exportada. Em todos os casos em que a exportação foi realizada pelo estabelecimento CNPJ nº 77.752.293/0012-40 (Céu Azul/PR), mas a mercadoria foi produzida pelos CNPJ 77.752.293/0071-09 ou 77.752.293/0074-43 (Aral Moreira e Amambaí/MS), legislação do ICMS/Exportação exige que se faça constar a informação relativa ao Estado Produtor, o que explica a informação constante no campo 22. Diz que o estabelecimento filial não se distingue do estabelecimento matriz enquanto pessoa jurídica e, ainda que sejam autônomos os estabelecimentos, todos pertencem a mesma entidade, por isso o fisco não pode dizer que a empresa atuou como comercial exportadora pelo fato de que a mercadoria foi produzida pelo estabelecimento filial.

Exportações que a Fiscalização imputou “Não Comprovadas”

Junta Notas Fiscais de exportação nºs 502974 e 502976, comprobatórias das exportação, requerendo sejam reconhecidos os créditos correspondentes. Diz que a maior parte das exportações relacionadas (fls. 731/760) trazem o número do Comprovante de Exportação Averbado e que por força do disposto no art. 532 do Código Aduaneiro consiste prova ex lege e, portanto, irrefutável da efetividade das exportações. Traz manifestações do antigo Conselho de Contribuintes que considerou a Averbação de Embarque como prova irrefutável e cancelou lançamentos onde a fiscalização presumiu incorrida a exportação a partir de meros erros formais no preenchimento do Registro de Exportação e/ou Notas Fiscais.

Exclusões da Base de Cálculo Consideradas Indevidas: Vendas de

Supermercados para Associados

Argumenta que o fornecimento de “bens, gêneros alimentícios e produtos de supermercado de uso pessoal e doméstico” é um dos serviços essenciais que a Cooperativa se propôs a prestar a seus associados (art. 3º, § 3º, alínea ‘b’, do Estatuto Social), configurando ato cooperado por excelência. E que o art. 15, II, da MP nº 2.158-35, de 2001, não obstaculiza a exclusão da base de cálculo das contribuições o valor integral dessas operações, já que constituem objeto específico da cooperação e, portanto, atos cooperados. Transcreve ementa de Acórdão desta DRJ em julgado que entende foi admitida a exclusão dos valores das vendas de supermercados da Cooperativa para os associados.

Glosa relativa às Operações de Transferência entre Estabelecimentos

Esclarece que as unidades localizadas em cidades distantes recebem os produtos e os transferem para as unidades de beneficiamento/industrialização; o crédito relativo a essas aquisições é inscrito e aproveitado tão-somente nas unidades que industrializam ou beneficiam os produtos, no caso, unidade de Céu Azul/PR; em vez desse estabelecimento comprar direto dos produtores, em função de transporte, logística e documentação, adquire os produtos por meio de outras unidades e os transfere para esse estabelecimento industrializador.

Relaciona no Anexo II as transferências entre seus estabelecimentos, onde se verifica que o crédito dos produtos transferidos só foi aproveitado na unidade de Céu Azul/PR, não sendo aproveitado nas demais unidades, dizendo que juntará no prazo de 30 dias a relação das notas fiscais que demonstre não ter sido o crédito aproveitado de outra forma, senão mediante o reconhecimento das notas fiscais de transferência.

Créditos Presumidos Vinculados às Atividades Agroindustriais

Alega que as autoridades fiscais fizeram uma grande inversão quando interpretaram o art. 8º e parágrafos da Lei nº 10.925, de 2004, concluindo que as alíquotas estabelecidas no parágrafo terceiro estão distribuídas em função do

insumo empregado, quando, na verdade, estão distribuídas em função da mercadoria produzida. Assim, por produzir mercadorias classificadas no Capítulo 2 da TIPI (02.07 Carnes e Miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05) e adquirir frangos vivos, para abate (Capítulo 1 da TIPI) entende que tem direito de aplicar a alíquota de 60%, e não 35%, sobre o frango vivo e todos os demais insumos adquiridos para produzir as mercadorias classificadas no item 02.07 e subitens.

Em relação à glosa do crédito presumido sobre operações de transferência, reporta-se aos argumentos expendidos sobre as notas fiscais de transferência para cálculo dos créditos dos insumos, por ter adotado o mesmo procedimento e pelas mesmas razões operacionais, referindo-se ao Anexo II e requerendo o prazo de 30 dias para apresentar o relatório contendo a integridade das notas fiscais de aquisição dos produtos de produtores rurais pessoas físicas e que foram transferidos à unidade de Céu Azul/PR.

Glosa de Créditos relativos à Importação de Bens Utilizados como Insumos

Ao mencionar que a glosa dos créditos relativos ao PIS e à Cofins Importação foi limitado ao valor efetivamente recolhido no desembaraço da DI, a fiscalização não considerou os depósitos judiciais por ela efetuada em inúmeras parcelas do PIS e Cofins Importação, eis que vem discutindo a exigibilidade da inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo da exação (AMS nº 2006.70.02.009883-6, em trâmite na 1ª Turma do Egrégio TRF da 4ª Região, estando sobrestado até o julgamento do Recurso Extraordinário nº 559607 pelo STF).

Ao final, solicita o conhecimento e o provimento da Manifestação de Inconformidade, para reformar a Decisão da DRF em Foz do Iguaçu, determinando o imediato e integral ressarcimento dos valores pleiteados, bem como acordar para a juntada de documentos (Notas Fiscais e Relatório de Exportação) no prazo de 30 dias.

É o relatório.

8. Em de 20 de dezembro de 2017 a DRJ julgou a manifestação parcialmente improcedente, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2006

ATOS COPERATIVOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. NÃO POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO.

As exclusões de base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não configuram hipótese em que é autorizada a compensação do saldo credor com débitos de tributos administrados pela RFB ou o seu ressarcimento, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.

A vedação para a apuração de créditos vinculados à receita de exportação não se aplica à pessoa jurídica que tenha adquirido produto de terceiros para a exportação, já que o fato dela não ser a fabricante dessas mercadorias não a caracteriza como “empresa comercial exportadora” e a operação não configura, por si só, como “adquiridas com o fim específico de exportação”.

SOCIEDADE COOPERATIVA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. BENS E MERCADORIAS VENDIDOS A ASSOCIADO.

Somente podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição as receitas de vendas de bens e mercadorias a associados que estejam vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida por eles e que sejam objeto da cooperativa.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRANSFERÊNCIAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS.

As operações de transferência para industrialização entre estabelecimentos da pessoa jurídica não podem ser consideradas para fins de apuração de créditos da contribuinte ao PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativas, uma vez que o direito a crédito se dá em relação às aquisições efetuadas, sejam pelo estabelecimento matriz ou pelas filiais.

EXPORTAÇÃO DIRETA. NÃO COMPROVADA. REGISTRO DE EXPORTAÇÃO.

Os comprovantes de exportação averbados são provas hábeis para comprovar a saída da mercadoria para o exterior, desde que as informações ali contidas coincidam com o número do registro de exportação, a descrição das mercadorias, o número do documento fiscal, dentre outras.

CRÉDITO PRESUMIDO. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. ALÍQUOTA APLICÁVEL. AQUISIÇÃO DE AVES VIVAS.

No regime da não cumulatividade, a alíquota a ser aplicada no cálculo do crédito presumido está em função do insumo adquirido e não em função da natureza da mercadoria produzida, que é utilizada apenas para definir as pessoas jurídicas alcançadas pelo benefício do crédito presumido.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DE BENS E/OU SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS IMPORTADOS. DEPÓSITOS

JUDICIAIS.

O crédito apropriado sobre a aquisição de bem ou serviço importado, utilizado na prestação de serviço e/ou na produção ou fabricação de bem ou produto destinado à venda, somente ocorre quando existe o efetivo pagamento da contribuição, não sendo possível apropriar-se de créditos sobre depósitos judiciais, já que estes não são considerados pagamentos efetivos.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

9. A Recorrente em sede de recurso voluntário, reitera os argumentos da impugnação, e pede a reversão das glosas.

10. É o relatório.

VOTO

Conselheira Rachel Freixo Chaves, Relatora.

I. DO CONHECIMENTO

11. O Recurso Voluntário é tempestivo e devem ser conhecidos nos exatos termos do Despacho de Admissibilidade.

II. PRELIMINAR

II.1. Nulidade do procedimento fiscal. Ausência de Mandado de Procedimento Fiscal.

12. A recorrente suscita preliminar de nulidade do procedimento fiscal, alegando, em síntese, ausência de Mandado de Procedimento Fiscal e vícios na constituição da base de cálculo reexaminada, com violação ao devido processo legal.

13. A Delegacia de Julgamento afastou a nulidade, destacando que:

i) as nulidades no processo administrativo fiscal restringem-se às hipóteses taxativamente previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, notadamente atos lavrados por autoridade incompetente ou decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

ii) no caso, o despacho decisório foi proferido por autoridade competente, e à contribuinte foi assegurado o pleno exercício do contraditório, inclusive com apresentação de manifestação de inconformidade em prazo regular;

iii) o Mandado de Procedimento Fiscal constitui ato interno de controle e planejamento da fiscalização, não sendo requisito essencial à validade do lançamento ou da decisão que examina pedidos de ressarcimento, sobretudo quando não demonstrado efetivo prejuízo à defesa.

14. Concordo com esse entendimento. A ausência ou eventual irregularidade em documento interno de controle da fiscalização não se confunde com as nulidades tipificadas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235. Não se identifica, nos autos, qualquer elemento que denote incompetência da autoridade julgadora, cerceamento de defesa ou violação ao contraditório que pudesse macular o procedimento ou a decisão recorrida.

15. Eventuais inconformismos da contribuinte com a extensão e a profundidade da análise fiscal e com o enquadramento jurídico dado às operações são matérias de mérito, a serem apreciadas no juízo próprio, não configurando vícios formais invalidantes.

16. Assim, afasto a preliminar de nulidade e concluo pela inexistência de vícios de ordem pública que impeçam o exame da controvérsia de fundo, ressalvada, contudo, a peculiaridade que será tratada no mérito quanto à prejudicialidade existente em função do Tema 536 do STF.

III. MÉRITO. Ato típico entre cooperados. Sobrestamento.

17. No caso concreto, a controvérsia submetida a este colegiado ataca um conjunto de glosas e ajustes promovidos pela fiscalização e mantidos pela Delegacia de Julgamento, que, em linhas gerais, compreendem:

- i) glosas de créditos da Cofins não cumulativa, por ausência de comprovação adequada dos dispêndios ou por descumprimento dos requisitos legais para creditamento;
- ii) recusa de formação de base de cálculo negativa e readequação de valores devidos e passíveis de ressarcimento;
- iii) revisões de exclusões de receitas da base de cálculo da Cofins indicadas pela cooperativa, em especial aquelas relacionadas a operações com associados, interpretadas pela fiscalização como operações de mercado;
- iv) limitações à dedução de sobras líquidas e de outros itens correlatos.

18. Dentro desse conjunto mais amplo de posições fiscais, assume relevância especial, para a presente deliberação, o tratamento conferido pela fiscalização e pela DRJ às receitas classificadas na rubrica “Vendas Superm. p/ Associados (Exceto Gás)”, não pelo valor isolado dessa rubrica, mas porque ela evidencia, de forma paradigmática, o problema jurídico de fundo que permeia parte significativa das glosas: a incidência, ou não, das contribuições ao PIS e à Cofins sobre receitas decorrentes de atos cooperativos típicos praticados entre cooperativa e seus próprios associados, diante do atual contexto jurisprudencial dos tribunais superiores - a tese repetitiva do STJ (Tema 363) e a repercussão geral reconhecida pelo STF (Tema 536).

19. O ponto central da controvérsia é o tratamento tributário das operações entre a cooperativa e seus associados, que a contribuinte qualifica como atos cooperativos típicos, nos termos da Lei 5.764/1971, e os reflexos dessa qualificação na incidência de PIS/COFINS e na apuração de créditos.

20. Pois bem.

21. Dentro desse conjunto mais amplo de posições fiscais, há previamente questão de prejudicialidade externa, de índole constitucional, hoje objetivamente instalada e reconhecida pelos órgãos de cúpula do Poder Judiciário (STJ e STF), apta a comprometer a estabilidade, a coerência e a utilidade do julgamento administrativo caso se profira decisão de mérito, agora, sobre ponto que depende da exegese constitucional dos conceitos de ato cooperativo, receita da atividade cooperativa e cooperado.

22. Com efeito, a controvérsia atinente à incidência de PIS, Cofins e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo está submetida ao Supremo Tribunal Federal no RE 672.215, Tema 536 da repercussão geral, cuja repercussão geral foi expressamente reconhecida pelo STF.

23. Mais do que isso, o próprio Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do Recurso Extraordinário interposto nos EDcl no REsp 1.141.667/RS (Tema 363 – STJ), mesmo após o trânsito em julgado do tema favorável ao contribuinte, determinou o sobrestamento do repetitivo “agora até a publicação da decisão de mérito do Supremo Tribunal Federal acerca do Tema n. 536/STF”, em decisão com publicação no DJe de 10/04/2017.

24. Essa determinação, de caráter objetivo e vigente enquanto não houver decisão de mérito do STF no Tema 536, evidencia que o sistema de precedentes está, por desenho institucional, em estado de suspensão decisória quanto ao núcleo constitucional da matéria.

25. Registro, ainda, que o cenário atual demonstra que o Tema 536 permaneceu pendente por longo período e chegou, inclusive, a ter pedido de vista, conforme noticiado em 26/08/2025, reforçando a atualidade da pendência e a impropriedade de estabilizar, no âmbito administrativo, entendimento de mérito sobre a tese constitucional antes do pronunciamento definitivo do STF.

26. Nesse contexto, a fidelidade ao Regimento Interno do CARF não recomenda a antecipação, por esta Turma, de uma conclusão definitiva sobre a matéria constitucionalmente afetada, inclusive, pela existência, repita-se, com decisão de mérito favorável ao contribuinte (tema 363 do STJ).

27. Ao contrário, o RICARF, ao disciplinar a convivência entre repetitivos do STJ e repercussão geral no STF, explicita que, embora decisões transitadas em julgado no rito dos repetitivos devam ser reproduzidas, tal comando não se aplica quando houver recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e pendente de julgamento pelo STF sobre o mesmo tema.

28. É exatamente a moldura normativa do art. 99, parágrafo único, do Anexo do RICARF, que impede a reprodução automática, no CARF, de entendimento firmado em repetitivo do STJ quando a questão constitucional correlata ainda aguarda a palavra final do STF. Vejamos:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos. (destaque da relatora)

29. Portanto, a hipótese regimental do art. 99, configura-se de modo objetivo e verificável sobre o tema dos autos, por linha do tempo:

30. Em 22/06/2016, ocorrência do trânsito em julgado do Tema 363 do STJ, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, com orientação favorável ao contribuinte quanto à não incidência de PIS e Cofins sobre atos cooperativos típicos (art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/1971).

31. Reconhecimento de repercussão geral no STF: O STF reconhece repercussão geral no RE 672.215 (Tema 536), que devolve ao plano constitucional a definição sobre incidência de PIS, Cofins e CSLL sobre o produto do ato cooperado ou cooperativo, tornando a tese infraconstitucional do repetitivo do STJ dependente de estabilização constitucional superveniente.

32. Em 10/04/2017 (publicação no DJe), a partir de nova análise de admissibilidade do recurso extraordinário, por determinação vinculada ao STF, o STJ determina o sobrestamento, expressamente “até a publicação da decisão de mérito do STF” no Tema 536

33. Logo, como consequência regimental no CARF, verifica-se a coexistência, simultaneamente, do tema decidido em repetitivo no STJ (Tema 363, com trânsito em julgado em

22/06/2016, favorável ao contribuinte¹) e recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida e pendente de julgamento no STF sobre o mesmo núcleo controvertido (Tema 536), o que enquadra exatamente a hipótese do art. 99, parágrafo único, do RICARF, afastando a aplicação automática do caput e justificando o sobrestamento por estrita obediência regimental, enquanto não fixado o parâmetro constitucional pelo STF.

34. Sublinhe-se ainda que, essa cautela decisória ganha densidade no ambiente contemporâneo de transição institucional do sistema tributário sobre o consumo. A

35. Emenda Constitucional nº 132/2023 reforçou, no texto constitucional, a exigência de *“adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”*², inclusive em relação aos novos tributos sobre consumo (IBS e CBS), o que evidencia que o próprio constituinte derivado reconheceu a singularidade estrutural do ato cooperativo e a necessidade de disciplina compatível com sua natureza. Decidir, em caráter definitivo, no plano administrativo, uma tese estrutural sobre ato cooperativo típico, antes do STF fixar o alcance constitucional dos conceitos subjacentes, acentua o risco de dissonância sistêmica justamente quando o ordenamento redesenha os contornos da tributação do consumo e suas interações com regimes especiais.

36. Há, ainda, um vetor de prudência fiscal e econômica que não pode ser ignorado.

37. Isso porque, decisões administrativas imediatas, em ambiente de incerteza constitucional reconhecida e de impacto fiscal material, tendem a produzir externalidades negativas sejam elas risco ao erário³, por pagamentos/ressarcimentos e homologações de compensação potencialmente incongruentes com a tese final, seja risco ao contribuinte, por eventual reversão posterior, com reconstituição de exigibilidades, encargos e litígios em cadeia, e ainda, risco macroeconômico setorial, por instabilidade de custos tributários em cadeias cooperativas relevantes para crédito, saúde e agroindústria, com reflexos diretos aos preços de produtos e serviços.

38. A racionalidade jurídica e econômica do sobrestamento é simples: reduzir a probabilidade de decisões contraditórias, zelar pela segurança jurídica e pelo ambiente institucional em matéria de alto impacto e baixa reversibilidade.

¹ Aliás, essa informação, de tese firmada favorável ao contribuinte, com trânsito em julgado, consta do sítio eletrônico da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, na página “Temas de Recursos Repetitivos e Súmulas do STJ, favoráveis ao contribuinte”. Fonte: < <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/cidadania-tributaria/por-tipo-de-ato/temas-de-recursos-repetitivos-e-sumulas-stj-1/favoraveis-ao-contribuinte>>. Acesso em 31/01/2026.

² Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

e) ~~adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.~~

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V; ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023](#))

³ O próprio Poder Executivo, no Anexo de Riscos Fiscais do PLDO 2024, registra o RE 672.215, com estimativa de impacto de 9,1 (em R\$ bilhões, conforme a tabela do anexo) associada ao risco “PIS/COFINS e CSLL sobre atos cooperativos”. Fonte: < https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamentos-anuais/2024/pldo/21_pldo2024_anexo_v_riscos_fiscais-1.pdf > . Acesso em 30/01/2026. Pag. 46.

39. Por essas razões, entendo que o julgamento deve ser sobrestado até o julgamento de mérito do Tema 536 pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 99, parágrafo único do RICARF.

40. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator