



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10950.002544/2010-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-014.986 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	30 de maio de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPERATIVA MISTA AGROPECUÁRIA DO BRASIL -
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. Em se tratando de resarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

CRÉDITOS. GASTOS COM FRETE. TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE COMO INSUMO DE PRODUÇÃO. Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS, os gastos com frete relativo ao transporte de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos do próprio contribuinte dão direito ao crédito como insumo de produção.

SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925/2004. EFICÁCIA DESDE 1º DE AGOSTO DE 2004, NOS TERMOS DO ART. 17, III DA MESMA LEI.

Nos termos do art. 17, III, da Lei nº 10.925/2004, aplica-se desde 1º de agosto de 2004 a suspensão da incidência da COFINS que atinge a venda de produtos prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO. TAXA SELIC. TERMO INICIAL. TEMA 1003. STJ.

No ressarcimento do PIS e da Cofins não cumulativos aplica-se a taxa Selic, a partir do 361º dia, a contar da data do protocolo do pedido.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e dar-lhe provimento parcial para (i) reverter a glosa relativa

aos gastos com (i.i) fretes de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos da própria Recorrente e (i.ii) fretes no transporte dos insumos sujeitos à alíquota zero; (ii) excluir da base de cálculo as receitas decorrentes das vendas de produtos soja (NCM 12.01.00.90), milho (NCM 10.05.90.10) e trigo (NCM 10.01.00.90), desde 01/08/2004, nos termos dos art. 9º c/c 17, III, da Lei 10.925/2004; e (iii) reconhecer a incidência da correção monetária pela taxa Selic, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento realizado.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi (substituta integral), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus, Marina Righi Rodrigues Lara, Mário Sérgio Martinez Piccini, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente) Ausente o conselheiro Silvio Jose Braz Sidrim, substituído pela conselheira Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-64.223, proferido pela 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA), que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte.

Por bem retratar os fatos ocorridos até então, transcrevo, a seguir, o relatório constante da decisão recorrida:

**Trata o processo de manifestação de inconformidade (fls. 131/184) apresentada em 20/12/2010, em face do indeferimento de pedido de ressarcimento de créditos de Cofins não cumulativa relativa ao 4º trimestre de 2004, proveniente de operações no mercado externo, consoante Per/Dcomp nº 12967.96546.280809.1.1.09-9048 e despacho decisório de 27/10/2010 (fls. 96/128) proferido pela Saort da DRF em Maringá.**

No referido pedido, o contribuinte indica um crédito de R\$ 124.302,04, assim distribuído: outubro/2004 – R\$ 0,00; novembro/2004 – R\$ 11.631,65; dezembro/2004 – R\$ 112.670,39.

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte tece, em síntese, as seguintes considerações.

Primeiramente, após relato sucinto dos fatos, a interessada discorre sobre a não cumulatividade do PIS e da Cofins, sobre a base de cálculo dos créditos e sobre o crédito presumido nas aquisições de pessoas físicas.

Prossegue, discorrendo sobre o direito ao ressarcimento dos créditos no caso das exportações.

**Quanto ao critério de rateio e apuração dos créditos vinculados à exportação, diz que cabe ao contribuinte “a escolha entre o método pela apropriação direta dos custos despesas e encargos, por meio de sistema contábil integrado dos custos, ou pelo critério de rateio proporcional dos custos, despesas e encargos, em relação à receita bruta total” e que o agente fiscal alterou o critério adotado. Questiona o procedimento e requer que seja mantido o rateio dos custos, despesas e demais encargos na proporção da receita bruta de exportação, conforme originalmente apurado.**

**Noutro item, discorre sobre os fretes sobre compras de bens para revenda tributados à alíquota zero.** Salienta que “mesmo que a mercadoria esteja sujeita à alíquota zero, os fretes sobre as compras destas mercadorias estão onerados pelo PIS e Cofins, onerando o custo final de aquisição.” Questiona a interpretação do agente fiscal de que se o principal (mercadoria) está sujeito à alíquota zero também o secundário (frete) assim deve ser considerado. Ao final, pede o deferimento do pleito.

**Quanto aos fretes sobre transferências entre estabelecimentos diz que o agente fiscal não considerou os créditos correspondentes por ausência de previsão legal.**

Salienta, no entanto, que a previsão legal são os incisos I e II do art. 3º das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003. Requer, em decorrência, a manutenção dos respectivos créditos apurados “sobre a totalidade dos fretes sobre as transferências de mercadorias entre seus diversos estabelecimentos, e o ressarcimento dos créditos na proporção da receita de exportação conforme rateio efetuado pela contribuinte.” A seguir, questiona a glosa dos créditos sobre os serviços utilizados como insumos, ou seja, sobre “serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais” prestados por empresa especializada. Diz que no decorrer do processo produtivo são gerados resíduos que devem passar por tratamentos específicos, cujos serviços devem ser considerados insumos, passíveis de creditamento. Pede, assim, a manutenção dos créditos correspondentes.

**No tópico seguinte, discorre sobre o crédito presumido “para pessoas jurídicas que produzam as mercadorias destinadas a alimentação humana ou animal” em relação às aquisições de pessoas físicas e jurídicas. Afirma que é equiparado a**

**estabelecimento produtor e que por realizar o beneficiamento dos grãos por meio de procedimentos próprios e necessários, pratica atividade industrial.**

Após detalhar o seu processo produtivo, diz discordar da interpretação adotada pelo agente fiscal de “não enquadrar a contribuinte como produtora de mercadorias constantes do caput do artigo 8º da lei 10.925/2004.” Prossegue, alegando que são esclarecedoras as disposições da IN SRF nº 660, de 2006 no que diz respeito ao direito ao desconto dos créditos presumidos. Aduz, contudo, que a referida IN viola direitos ao vedar a compensação desses créditos com outros tributos ou mesmo o simples pedido de ressarcimento. Diz que a teor do art. 100 do CTN as instruções normativas são normas complementares e que elas não podem transpor, inovar ou modificar o texto das leis a que se referem.

No subitem 3.5.2, questiona a interpretação fiscal de que não poderia ser configurada como agroindústria alegando que o fisco estaria “ignorando o processo produtivo efetuado pela Recorrente em relação ao Milho beneficiado e a Soja beneficiada.” Contesta, assim, o enquadramento no inc. I do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, e requer que “sejam consideradas para a mensuração do crédito presumido, o valor total das aquisições efetuadas pelo Contribuinte, conforme previsão legal.” A seguir, no subitem 3.5.3.1, reclama da “ilegítima restrição aos créditos pela utilização de CFOP de venda de mercadorias.” Diz que a autoridade fazendária alegou que nas notas fiscais de saída só teriam sido utilizados códigos indicativos de revenda de mercadorias, não gerando direito, portanto, aos créditos pleiteados (vinculados à exportação).

Afirma que as mercadorias exportadas são adquiridas no mercado interno e que passam por processo de beneficiamento sendo evidente que a utilização equivocada de código CFOP não pode se sobrepor à realidade. Pede o deferimento de seu pleito.

No próximo subitem (3.5.3.2) reclama do excesso de formalismo praticado pela autoridade tributária. Salienta que mesmo tendo comprovado o processo produtivo a autoridade descharacterizou esse processo, levando em conta apenas os CFOP indicados, erroneamente, nas notas fiscais de saída. Diz que o seu direito não pode ser prejudicado (cita e transcreve jurisprudências) e pede o seu restabelecimento.

**Reclama, a seguir (subitem 3.5.4), de outras restrições impostas ao ressarcimento do crédito presumido. Diz que no Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 22/12/2005 a Receita Federal do Brasil interpreta a seu modo que o crédito previsto no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004 não pode ser resarcido. Aduz que tal interpretação é ilegal e que contraria o disposto nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.** Após extensa argumentação requer que “seja determinado a revisão dos créditos do período para quantificar o crédito presumido na plenitude da lei, e ao final, havendo saldo credor, permitido sua compensação com demais débitos do contribuinte junto à RFB e/ou ressarcimento em dinheiro.” No subitem 3.6 (‘Base de Cálculo Tributável das

Contribuições') diz que o agente fiscal considerou indevidas algumas exclusões efetuadas, e que isso teria majorado a base de cálculo tributável.

Cita o caso das “vendas efetuadas com suspensão” (subitem 3.6.1). Sobre o assunto, diz que o agente fiscal entendeu que a suspensão passou a vigorar a partir de 4 de abril de 2006 (conforme art. 11 da IN nº 660, de 2006) mas que tal dispositivo buscou inovar o disposto no inc. III do art. 17 da Lei nº 10.925, de 2004 que determina que o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004 produza efeitos desde 1º de agosto de 2004. Reclama da interpretação adotada pelo fisco e pede que sejam consideradas com suspensão das contribuições todas as vendas efetuadas em conformidade com o artigo 9º da Lei nº 10.925, de 2004 a partir de 1º de agosto de 2004.

No próximo subitem (3.6.3) tece considerações acerca das exclusões dos repasses aos associados. Aduz que o agente fiscal considerou não comprovadas parte dessas exclusões mas que todas foram contabilizadas. Requer, assim, que “sejam acatadas as exclusões da receita bruta dos repasses efetuados aos associados.” A seguir, no subitem 3.6.4, reclama da exclusão da venda de mercadorias a associados. Diz que o agente fiscal entendeu que algumas vendas efetuadas para associados (adubos, defensivos, sementes, corretivos) não poderiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições por se tratarem de mercadorias sujeitas à alíquota zero. Afirma que tem o direito de efetuar essas exclusões em conformidade com o inc. II do art. 15 da MP 2.158-35/01 (e § 1º).

No subitem 3.7, pede o restabelecimento dos saldos de créditos em função das glosas que teriam sido indevidamente efetuadas.

Na sequência (item 4, subitens 4.1 a 4.5), discorre sobre os princípios que devem ser observados pela administração pública.

Já, no item 5, diz que, ao contrário do firmado no despacho decisório, os seus créditos devem ser corrigidos pela taxa Selic, consoante previsto no art. 39, § 4º da Lei nº 9.250, de 1995. No subitem 5.1, reclama dos obstáculos criados pelo fisco, como a demora na apreciação do pedido, o que estaria gerando enriquecimento ilegítimo do Estado. Cita e transcreve jurisprudência e pede que seja determinada a incidência da taxa Selic sobre a totalidade de seus créditos.

Ao final, requer:

- a) o recebimento e o processamento da manifestação de inconformidade;
- b) a reforma total do despacho decisório, com o reconhecimento do direito de crédito de que tratam as Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003;
- c) a manutenção:
  - c.1) do rateio dos custos, despesas e demais encargos pelo método de rateio proporcional à receita bruta, considerando a proporção do total das exportações em relação ao total da receita bruta;

- c.2) do direito ao crédito sobre a totalidade dos custos de fretes nas aquisições de mercadorias;
- c.3) do direito de crédito sobre a totalidade dos custos de fretes nas transferências de bens utilizados como insumos entre os estabelecimentos da contribuinte;
- c.4) do direito ao crédito sobre a totalidade das despesas de serviços utilizados como insumos;
- c.5) do crédito presumido na plenitude da lei, considerando o processo produtivo, e ao final, havendo saldo credor, permitindo sua compensação com demais débitos do contribuinte junto à RFB e/ou resarcimento em dinheiro;
- d) a aplicação do direito de efetuar vendas com suspensão das contribuições a partir de agosto de 2004, em conformidade com a Lei nº 10.925, de 2004 e com orientação do plantão fiscal da RFB; e) que sejam consideradas as exclusões da base de cálculos relativas às vendas a associados e aos valores repassados aos associados em sua plenitude, e f) que os valores resarcidos sejam corrigidos pela taxa Selic a partir de cada período de apuração.

Em 29/06/2018, conforme despacho de fl. 239, o processo foi enviado para esta DRJ em Curitiba para julgamento.

É o relatório.

A decisão recorrida restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS. APROPRIAÇÃO. MÉTODO.

A determinação do crédito pelo método do rateio proporcional, entre receitas de exportação e receitas do mercado interno, somente é aplicável se os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas, significa dizer, sendo possível identificar quais custos, despesas e encargos são vinculados a receitas de vendas no mercado interno ou no mercado externo, o rateio não é cabível, e tais dispêndios devem ser considerados como estando vinculados integralmente às receitas para as quais concorreram.

FRETES SOBRE COMPRAS DE BENS PARA REVENDA TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. NECESSIDADE DE VINCULAÇÃO AO BEM TRANSPORTADO.

O frete pago em decorrência da aquisição de mercadorias para revenda integra o custo de aquisição dessas mercadorias, assim, a possibilidade de apropriação de eventual crédito que venha a ser calculado sobre a aludida despesa de frete deve ser determinada em função da também possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação ao próprio bem transportado.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos da contribuição ao PIS/Pasep ou à Cofins, por falta de previsão legal.

#### CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins, o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

#### CRÉDITO PRESUMIDO. AQUISIÇÕES DE PESSOAS FÍSICAS.

#### NOTAS FISCAIS DE SAÍDA. COOPERATIVA CEREALISTA.

#### ALEGAÇÃO DE ERRO NA INDICAÇÃO DO CFOP.

Se a interessada não comprova a existência de erros na adoção dos CFOP em suas notas fiscais de saída e se, sendo ela considerada cerealista, não há previsão legal para o registro de créditos em face da aquisição de mercadorias de fornecedores pessoas físicas para fins de destiná-las ao mercado externo, é descabida a concessão de crédito presumido e reparo algum merece ser realizado no procedimento fiscal.

#### CRÉDITO PRESUMIDO. NÃO CUMULATIVIDADE. FORMA DE UTILIZAÇÃO.

O valor do crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, art. 8º, não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento, devendo ser utilizado somente para a dedução da contribuição apurada no regime de incidência não cumulativa.

#### ATIVIDADE DE JULGAMENTO. ATOS NORMATIVOS. DEVER DE OBSERVÂNCIA.

Nos termos da legislação de regência, é dever do julgador observar o entendimento da Receita Federal do Brasil quando expresso em atos normativos.

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PISPasep e da Cofins é o faturamento deduzido das receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero, expressamente discriminadas na legislação.

#### REPASSES AOS ASSOCIADOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE VÍNCULO COM O FORNECIMENTO.

Na falta de comprovação capaz de evidenciar as aquisições da cooperativa efetuadas de fornecedores pessoas jurídicas associadas ou cooperadas, aquisições essas vinculadas aos repasses efetuados, deve-se manter o procedimento fiscal no sentido de não acatamento dos referidos créditos.

#### RESSARCIMENTO. JUROS EQUIVALENTES A TAXA SELIC.

#### PREVISÃO LEGAL.

Consoante previsão legal, é incabível a incidência de juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos relativos ao PIS/Pasep ou à Cofins.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A contribuinte, tendo tomado ciência do referido acórdão em 31/10/2018, interpôs Recurso Voluntário, no dia 30/11/2018, requerendo, em síntese, a reforma da decisão recorrida, pelos seguintes fundamentos:

- (i) não se pode admitir interpretação restritiva do conceito de insumo;
- (ii) possibilidade de creditamento de frete na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero;
- (iii) possibilidade de creditamento de frete na transferência de produtos e insumos entre estabelecimentos;
- (iv) possibilidade de creditamento de insumos recebidos de pessoas jurídicas associadas;
- (v) como os grãos recebidos dos cooperados são submetidos a processos que alteram sua natureza e finalidade, a atividade da Recorrente deve ser caracterizada como industrialização, ensejando o direito ao crédito presumido de PIS e Cofins;
- (vi) possibilidade de creditamento de gastos com lenha, por se enquadrar no conceito de insumo;
- (vii) possibilidade de compensação e restituição de crédito presumido;
- (viii) reclassificação das receitas decorrentes de vendas em que não houve comprovação de exportação como receitas de vendas efetuadas com suspensão;
- (ix) reconhecimento do regime de suspensão do Pis e da Cofins, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.925/2004;
- (x) necessidade de exclusão da receita bruta dos repasses efetuados aos associados, devidamente comprovados;
- (xi) exclusão da base de cálculo das receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias a associados, vinculados à atividade econômica, independentemente de estarem sujeitas à suspensão, alíquota zero ou tributação;
- (xii) necessidade de correção dos créditos pela taxa Selic.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

**1. Do conhecimento**

Como relatado anteriormente, a controvérsia dos presentes autos perpassa pela discussão dos seguintes pontos:

- (i) creditamento de frete na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero;
- (ii) creditamento de frete na transferência de produtos e insumos entre estabelecimentos;
- (iii) creditamento de insumos recebidos de pessoas jurídicas associadas;
- (iv) enquadramento da atividade da contribuinte como industrialização, para fins de direito ao crédito presumido de PIS e Cofins;
- (v) compensação e restituição de crédito presumido;
- (vi) reclassificação das receitas decorrentes de vendas em que não houve comprovação de exportação como receitas de vendas efetuadas com suspensão;
- (vii) reconhecimento do regime de suspensão do Pis e da Cofins, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.925/2004;
- (viii) necessidade de exclusão da receita bruta dos repasses efetuados aos associados, devidamente comprovados;
- (ix) exclusão da base de cálculo das receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias a associados, vinculados à atividade econômica, independentemente de estarem sujeitas à suspensão, alíquota zero ou tributação;
- (x) correção dos créditos pela taxa Selic.

No entanto, não consta do Despacho Decisório a glosa relativa aos gastos com lenha, de modo que por não se enquadrar como objeto da presente discussão, não conheço tal alegação. Por preencher os requisitos de admissibilidade, conheço das demais questões.

É o que se passa a analisar.

**2. Do mérito****2.1. Do creditamento de frete na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero**

Quanto a este ponto, entendeu a DRJ pela impossibilidade de creditamento de frete na aquisição de bens sujeitos à alíquota zero. A questão, contudo, já foi definitivamente superada por este Conselho, conforme Súmula CARF nº 188:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3<sup>a</sup> Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Pelo exposto, voto por reverter o valor integral das glosas efetuadas pela fiscalização sobre os fretes no transporte dos insumos sujeitos à alíquota zero, que tenham sido registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos e efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

**2.2. Do creditamento de frete na transferência entre estabelecimentos de insumos e produtos em elaboração**

Quanto ao presente tópico, a Recorrente sustenta a possibilidade de creditamento dos valores relacionados aos fretes, sob o argumento de que tais despesas integram o custo de produção dos produtos destinados à venda.

Conforme consignado no Despacho Decisório, a empresa se aproveitou de créditos básicos relativos a receitas no mercado interno e de exportação, na Linha 01 da Ficha 06 do DACON, relacionados à aquisição de serviços de frete sobre compras de farelo de algodão, sem, contudo, pleitear os créditos pela respectiva mercadoria adquirida.

Quando intimada a justificar o aproveitamento desses créditos, a contribuinte esclareceu que os fretes em questão se referem à transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

No mesmo sentido, em relação aos fretes incidentes sobre aquisições de produtos vegetais realizadas de pessoas jurídicas, a fiscalização consignou que “a empresa ora pleiteia créditos apenas sobre os fretes incorridos, (sem as respectivas aquisições dos produtos vegetais, por exemplo: CAROÇO DE ALGODÃO em jul/04; SOJA, TRIGO e TRIGUILHO em ago/04; AVEIA PRETA, MILHO e TRITICALE em nov/04), ora pleiteia créditos sobre fretes em valores superiores as aquisições efetivas dos correspondentes produtos vegetais (por exemplo: MILHO e TRIGO em set/04; TRIGO e TRITICALE em out/04);”

Entretanto, diferentemente do entendimento adotado pela fiscalização e pela DRJ, os fretes relativos à transferência de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos

da mesma pessoa jurídica são passíveis de creditamento, por integrarem o custo de produção. Esse entendimento está pacificado no âmbito do CARF, conforme demonstra o seguinte precedente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2011 a 31/03/2011

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO POR TRIBUNAL SUPERIOR. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei no 10.637/2002 e da Lei no 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte, nos termos do REsp no 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. Nos termos do art. 98, parágrafo único, inciso II, alínea do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, os membros do CARF devem decisões transitadas em julgado do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática dos recursos repetitivos.

(...)

**FRETE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. INSUMOS. DIREITO À APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO. O frete de produtos em elaboração entre estabelecimentos industriais do contribuinte integra o conceito de insumo, posto que o subproduto obtido em determinado ponto industrial será utilizado como insumo no destino.**

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos.

(Acórdão nº 9303-015.020 – 3<sup>a</sup> Turma da CSRF – Sessão de 09/04/2024 – Conselheira Relatora Tatiana Josefovicz Belisário)

Destaca-se, por fim, que a alegação de impossibilidade de segregação dos fretes oriundos de aquisições realizadas junto a pessoas físicas e jurídicas, conforme apontado no item 61 do Relatório Fiscal, não foi devidamente enfrentada pela Recorrente, o que compromete o reconhecimento dos créditos pleiteados nessas situações:

61. Com as respostas dadas, a Cooperativa não logrou esclarecer como os dispêndios com fretes sobre compras estão sendo pleiteados. Não ficou assentado se os fretes relativos às aquisições dos produtos vegetais fornecidos por pessoas jurídicas ou por pessoas físicas, já se encontram agrupados aos custos

pleiteados dos mesmos produtos, ou se estão sendo pleiteados em separado, o que torna inviável acatar-se os valores pleiteados.

Diante disso, entendo pela necessidade de reversão das glosas relativas aos gastos com fretes entre estabelecimentos da própria Recorrente, desde que vinculados à transferência de insumos e produtos em elaboração, e prestados por pessoa jurídica, conforme entendimento consolidado deste CARF.

As demais glosas, especialmente aquelas que não foram especificamente impugnadas ou suficientemente esclarecidas pela Recorrente, notadamente quanto à origem dos fretes vinculados a aquisições de pessoas físicas, devem ser mantidas.

### **2.3. Do direito ao crédito presumido de Pis e Cofins - da caracterização da Recorrente como cerealista e não como agroindústria**

Como relatado, as glosas realizadas neste ponto decorrem do entendimento da fiscalização de que, nas operações realizadas pela Recorrente — recebimento e classificação, pré-limpeza dos grãos, secagem, pós-limpeza, armazenagem, controle de qualidade e expedição —, a empresa não se configura como agroindústria, mas sim como cerealista, conforme os critérios estabelecidos pela Instrução Normativa SRF nº 660/2006.

A Recorrente, por sua vez, sustenta de forma genérica que, ao realizar a industrialização de produtos vegetais (milho e soja em grãos), classificados nas posições 10.05 e 12.01 da NCM, faria jus ao crédito presumido previsto no art. 3º, §10º, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Argumenta que tais operações configurariam processo de industrialização, na modalidade de beneficiamento, nos termos do art. 4º, II, do Decreto nº 2.637/1998.

Em que pese tratar de períodos distintos (01/10/2004 a 31/12/2004), a questão já foi minuciosamente analisada anteriormente pela Conselheira relatora Maysa, no Acórdão nº 3402-003.520, motivo pelo qual adoto os fundamentos nele utilizados como minhas razões de decidir:

Considerando o período envolvido (julho a setembro/2004), a legislação aplicável para avaliar a validade do crédito presumido de PIS das atividades agropecuárias será:

- (i) para julho/2004, o art. 3º, §§ 5º, 11º e 12º da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, §§10º e 11º da Lei nº 10.637/2002, nas redações vigentes antes das alterações legislativas trazidas pela Lei nº 10.925/2004;
- (ii) para agosto e setembro/2004, os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004.  
Para facilitar a análise, iremos segregar os dois períodos.

#### **IV.1. Julho/2004**

Como dito, para este período aplicável o art. 3º, §§ 5º, 11º e 12º da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, §§10º e 11º da Lei nº 10.637/2002, que expressavam:

Lei n.º 10.637/2002

"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 10. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 11. Relativamente ao crédito presumido referido no § 10: (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a setenta por cento daquela constante do art. 2º ; (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)" (grifei)

Lei n.º 10.833/2003

"Art. 3º (...) § 5º Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração,

crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (...)

§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiriram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5º, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2º sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura.

§ 12. Relativamente ao crédito presumido referido no § 11:

I - o valor das aquisições que servir de base para cálculo do crédito presumido não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de produto, pela Secretaria da Receita Federal - SRF; e

II - a Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para regulamentá-lo." (grifei)

Atentando-se para o caso em tela, em especial das explicações fáticas trazidas pela Recorrente tanto à época da fiscalização, como em seu Recurso Voluntário, possível confirmar que estamos diante da previsão do crédito presumido trazida no art. 3º, §11º, da Lei n.º 10.833/2003, e não do art. 3º, §§ 10º e 11º da Lei n.º 10.637/2002 como inicialmente aduzido pela Recorrente.

Com efeito, a descrição do processo produtivo da Recorrente é idêntica à atividade descrita no §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003: a cooperativa adquire grãos de seus cooperados "a granel, úmidos e com impurezas" que, para seu consumo, precisam passar por processos de secagem, limpeza, controle de qualidade e armazenagem. Vejamos os exatos termos do detalhamento do processo produtivo da Recorrente:

"a) Detalhamento do processo Produtivo Em conformidade com a lei 9.972/2000 regulamentada pelo decreto 6.268/2007 e instruções normativas do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, a contribuinte desenvolve o processo produtivo (beneficiamento), do qual resultam os grãos/mercadorias comercializadas, exportadas, sendo estas resultantes das seguintes etapas:

#### 1<sup>a</sup> ETAPA — Recebimento e Classificação

A empresa adquire produtos (soja, milho, trigo) de pessoas físicas e outras pessoas jurídicas, que chegam a granel, úmidos e com impurezas, passam então por uma classificação que considera aspectos físicos do produto: umidade, impurezas, PH, presença de insetos, odor entre outros. Classificados, os grãos seguem para a limpeza.

## 2<sup>a</sup> ETAPA — Pré-limpeza dos Grãos

Nas máquinas de pré-limpeza é realizada a exaustão do pá, onde as impurezas mais grossas são coletadas e transportadas para descarte.

## 3<sup>a</sup> ETAPA — Secagem

A secagem é um tratamento térmico que reduz a umidade da massa de grãos minimizando o processo bioquímico natural degenerativo tornando-a própria para armazenagem. O sistema de secagem se compõe de secador com coluna de secagem, difusores de ar metálicos, exatores axiais ou centrifugas, fornalha, ciclone e transportadores de carga. As fornalhas fornecem a fonte calorífica para a secagem dos grãos.

## 4<sup>a</sup> ETAPA — Pós-limpeza

Após a secagem os grãos passam pelas máquinas de pós-limpeza, onde ocorre a limpeza mais apurada, com a separação dos grãos quebrados.

## 5<sup>a</sup> ETAPA — Armazenagem e Controle de Qualidade

Os grãos são armazenados em silos verticia metálicos ou em armazéns graneleiros. A temperatura interna dos silos é controlada por um sistema de termometria, onde sensores monitoram toda a massa de grãos e na ocorrência de qualquer discrepância na temperatura o ponto afetado é beneficiado com injeção de ar até que se estabeleça a temperatura padrão. E não se estabelecendo a temperatura faz-se a "transilagem", transposição da massa de grãos no próprio silo ou para outro armazém. Controle de pragas Tratamento preventivo: se o período de armazenagem for longo, há a aplicação de inseticidas sobre os grãos durante o transporte para o silo ou armazém, protegendo-os contra ataques de pragas. Tratamento curativo: fumigação ou expurgo, técnica empregada para eliminar qualquer infestação de pragas mediante uso de gás. Controle integrado (Monitoramento da Massa de Grãos): métodos eficientes de amostragem de insetos e medição da temperatura e umidade visando integrar diversas medidas e métodos de controle, que associados ao controle de pragas, minimizam perdas qualitativas e quantitativas na armazenagem.

6<sup>a</sup> ETAPA — Expedição Os grãos são transportados por correias e elevadores de canecas até as caixas de carregamento sob as quais os veículos de carga são carregados. Quando necessário passam antes pelas máquinas de limpeza para alcançarem o padrão de embarque." (fls. 99/100 - grifei)

**Portanto, nos exatos termos do referido diploma legal, a cooperativa adquiriu diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal", classificados nas posições 10.05 e 12.01 da NCM, exercendo, quanto a esses produtos "as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar", cumulativamente.**

**Em seu Recurso, aduziu a Recorrente que seria uma agroindústria em razão de realizar processo de beneficiamento dos grãos, que alterariam sua natureza e**

finalidade. Entretanto, pela descrição acima de seu processo, ainda que seja um processo industrial de beneficiamento, atesta-se que a Recorrente realiza a "secagem, limpeza, padronização e classificação" dos grãos tal qual previsto no dispositivo específico do §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003.

Assim, considerando a descrição da atividade realizada pela própria Recorrente quanto aos grãos por ela comercializados, entendo que não há dúvidas quanto ao enquadramento na previsão do crédito presumido do §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, passando a análise de seus requisitos.

Segundo esta previsão legal, o crédito presumido, calculado sobre o valor de aquisição dos insumos, será deduzido do valor da contribuição devida relativamente às vendas realizadas às "pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal" (redação do art. 3º, §5º, Lei n.º 10.833/2003)

Vislumbra-se que, com esta redação, a lei promoveu uma restrição ao aproveitamento do crédito presumido do §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, das empresas ordinariamente denominadas de "cerealistas" à luz da legislação atualmente vigente: este crédito somente poderia ser deduzido da contribuição devida na saída destinada às pessoas jurídicas indicadas na lei, que produzam mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal e que podem tomar o crédito presumido indicado no art. 3º, §5º da Lei n.º 10.833/2003 (ordinariamente chamadas de "agroindustriais", igualmente considerando a legislação em vigor atualmente).

Ademais, este crédito presumido não é garantido nas exportações, vez que restrinrido somente para as vendas para aquelas pessoas jurídicas nacionais, que podem tomar o crédito presumido na condição de produtoras/"agroindústrias".

Ainda que de forma claramente contrária ao princípio da não cumulatividade, especialmente em razão do efeito cumulativo nas exportações, e não obstante minha irresignação pessoal, esta é a redação legal vigente à época dos fatos e a que deve ser observada nesta seara administrativa como já mencionado alhures, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho.

Assim, não merece reparo neste ponto o Despacho Decisório que, em conformidade com a legislação aplicável à época, acima pormenorizada, reconheceu o crédito apenas para as vendas no mercado interno que foram comprovadamente realizadas às pessoas jurídicas produtoras de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal (agroindustrial), não reconhecendo o crédito nas exportações por ausência de previsão legal específica.

#### IV.1. Agosto e Setembro/2004

Como mencionado, para este período se aplicam os arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.925/2004, que previam na redação vigente à época (antes da alteração dada pela Lei n.º 11.051/2004):

"Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

**§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de: I - cerealista que exerce cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;**

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

III - pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias. (...)

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

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

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

Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda dos produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal." (grifei)

**Como delineado no tópico anterior, considerando a descrição do processo produtivo da Recorrente, confirma-se que ela realiza "cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos**

in natura de origem vegetal", enquadrando-se no conceito de cerealista trazido pelo art. 8º, §1º, I, da Lei n.º 10.925/2004 acima transcrito.

De toda forma, ainda que se entenda que a Recorrente não seria uma cerealista, ela se enquadra na previsão do inciso III do §1º do art. 8º da referida Lei, como cooperativa que exerce atividade agropecuária.

Com isso, por se enquadrar na previsão do §1º do art. 8º da Lei n.º 10.925/2004, o aproveitamento do crédito presumido foi expressamente vedado à Recorrente na forma do §4º, I, deste mesmo dispositivo.

Por entender que a Recorrente não faz jus ao crédito presumido, não irei analisar sua argumentação quanto à necessidade de compensação deste crédito com outros tributos.

Diante do exposto, não merece reparo o Despacho Decisório neste ponto, vez que respaldado na legislação aplicável.

Em resumo, assim como entendeu a DRJ, ao se analisar o processo produtivo descrito pela interessada, bem como a legislação vigente à época dos fatos, é possível verificar com clareza que atividade realizada pela Recorrente se enquadra como cerealista. O fato de a Lei nº 11.196/2005, posteriormente, ter retirado a atividade de secagem da redação do inciso I do §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, em nada altera essa caracterização.

Ademais, apesar da previsão contida no § 11 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o art. 16, I, “b” da Lei nº 10.925/2004, revogou expressamente o direito ao aludido crédito presumido a partir de 1º de agosto de 2004. Dessa forma, sendo o período analisado nos autos (01/10/2004 a 31/12/2004), posterior a tal data (agosto de 2004), não há que se falar em direito ao crédito presumido requerido.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este ponto.

### **3. Da base de cálculo das contribuições**

#### **a. Da reclassificação das receitas decorrentes de vendas em que não houve comprovação de exportação como receitas de vendas efetuadas com suspensão**

No tocante às exportações consideradas como não comprovadas, a DRJ entendeu que, apesar da extensa argumentação apresentada, a contribuinte não trouxe qualquer elemento apto a demonstrar eventual equívoco no procedimento adotado pela fiscalização.

A Recorrente, por sua vez, embora reconheça expressamente a ausência de comprovação das exportações, requereu a reclassificação dessas receitas como decorrentes de operações realizadas com suspensão das contribuições, com fundamento no fato de se tratar de mercadorias classificadas nos capítulos 10 e 12 da NCM.

Quanto às alegadas vendas com suspensão, o Despacho Decisório consignou que a aplicação efetiva da suspensão da exigibilidade da Cofins, nos termos do art. 9º da Lei nº

10.925/2004, estava condicionada à regulamentação pela Secretaria da Receita Federal, conforme disposto no §2º do referido artigo. Tal regulamentação só veio a ocorrer com a edição da Instrução Normativa SRF nº 636, de 4 de abril de 2006. Assim, concluiu-se que, para os fatos geradores ocorridos entre 1º de agosto de 2004 e 3 de abril de 2006, as receitas de vendas dos bens em questão deveriam ser incluídas na base de cálculo das contribuições.

Entretanto, a matéria já foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.160.835/RS, cuja ementa destaco a seguir:

TRIBUTÁRIO. OMISSÃO. SÚMULA 284/STF. PIS/COFINS. SUSPENSÃO DE INCIDÊNCIA. ART. 9º DA LEI 10.925/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.051/2004. EFICÁCIA.

1. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. Hipótese em que se discute a data a partir da qual passou a ter eficácia o benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins, previsto no art. 9º da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004. O Tribunal de origem entendeu que o termo seria 30.12.2004 (publicação da Lei 11.051/2004).

3. O Fisco aponta ofensa ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, que remeteria o termo inicial do benefício à regulamentação. Defende a suspensão da incidência a partir de 4.4.2006, data prevista na IN SRF 660/2006 (argumento principal).

4. Também indica violação do art. 34, II, da Lei 11.051/2004.

Sustenta que a suspensão da exigibilidade não poderia ter eficácia antes de 1º.4.2005, conforme previsto nesse dispositivo legal (argumento subsidiário).

5. O art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, faz referência aos "termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF", para fins de aplicação do benefício fiscal. A Fazenda defende que este benefício, portanto, é previsto por norma de eficácia limitada, a depender da disciplina pela SRF para sua aplicação.

**6. A primeira Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal que regulou a matéria foi a IN SRF 636, publicada em 4.4.2006. Seu art. 5º previa o início de vigência retroativamente, a partir de 1º.8.2004, data prevista consoante o art. 17, III, da Lei 10.925/2004 como termo inicial do benefício de suspensão da incidência do PIS/Cofins.**

7. A IN SRF 636/2006 não tem, por si só, o condão de infirmar o acórdão recorrido, pois, logicamente, o confronto dessas duas normas (IN SRF 636/2006 e Lei 11.051/2004) permite apenas reconhecer o benefício a partir de 30.12.2004 (data mais recente, entre o início de eficácia da IN SRF 636/2006 - 1º.8.2004 - e o da Lei 11.051/2004 - 30.12.2004), como decidiu o Tribunal a quo.

8. A Fazenda Nacional defende que a posterior IN SRF 660, publicada em 25 de julho de 2006, revogou a IN SRF 636/2006 (publicada em 4.4.2006, previa o início de eficácia retroativamente, a partir de 1º.8.2004) e acabou com a previsão de retroatividade do benefício.

**Essa segunda IN determinou que o benefício teria eficácia somente a partir de 4.4.2006, quando publicada a primeira Instrução (argumento principal).**

**9. É como se a Receita Federal tivesse, com a IN SRF 660/2006, mudado de idéia e passado a reconhecer o início de eficácia não mais retroativamente, em 1º.8.2004 (como previa o art. 5º da IN SRF 636/2006), mas apenas em 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006). Esse argumento não pode subsistir.**

10. O benefício da suspensão de incidência do PIS/Cofins foi claramente concedido em favor da contribuinte pela Lei 11.051, publicada em 30.12.2004, que deu nova redação ao art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004. As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal (IN SRF 636 e 660 de 2006) não trouxeram inovações significativas em relação à normatização da matéria, restringindo-se a repetir e a detalhar minimamente a norma legal.

**11. Ademais, ainda que se reconheça que o disposto no art. 9º, § 2º, da Lei 10.925/2004, com a redação dada pela Lei 11.051/2004, tem característica de norma de eficácia limitada, sua aplicação foi viabilizada pela publicação da IN SRF 636/2006, cujo art. 5º previu sua entrada em "vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004" (fato incontroverso).**

12. A posterior revogação da IN SRF 636/2006 pela IN SRF 660/2006 não poderia atingir o ato jurídico perfeito e o direito dos contribuintes à fruição do benefício a partir de 1º.8.2004; no caso da contribuinte, desde 30.12.2004 (data de publicação da Lei 11.051, que ampliou o benefício em seu favor).

13. De fato, o acolhimento do pleito da Fazenda significaria impedir o aproveitamento do benefício entre 30.12.2004 (data da ampliação da suspensão em favor da contribuinte pela Lei 11.051/2004) e 4.4.2006 (data de publicação da IN SRF 636/2006), o que já havia sido reconhecido pela própria Secretaria da Receita Federal quando da publicação da IN SRF 636/2006 (art. 5º desse normativo).

14. Segundo a Fazenda Nacional, ainda que não se aceite 4.4.2006 como termo inicial para o benefício (data prevista na IN SRF 636/2006), impossível reconhecê-lo antes de 1º.4.2005 (data prevista no citado art. 34, II, da Lei 11.051/2004 - argumento subsidiário).

15. Há erro no argumento subsidiário da recorrente, pois a discussão recursal refere-se ao art. 9º da Lei 10.925/2004 (suspensão da incidência do PIS/Cofins) e não ao art. 9º da Lei 11.051/2004 (crédito presumido). Foi o benefício do crédito presumido que teve sua eficácia deferida para o primeiro dia do 4º mês

subsequente ao da publicação (art. 34, II, da Lei 11.051/2004), mas isso não tem relação com o presente litígio.

16. A alteração do art. 9º da Lei 10.925/2004, ampliando o benefício fiscal de suspensão de incidência do PIS/Cofins em proveito da recorrência (objeto desta demanda), foi promovida pelo art. 29 da Lei 11.051/2004 (e não por seu art. 9º). Esse dispositivo legal (art. 29) passou a gerar efeitos a partir da publicação da Lei 11.051/2004, nos termos de seu art. 34, III, como decidiu o Tribunal de origem.

17. O art. 34, II, da Lei 11.051/2005, suscitado pela Fazenda, refere-se a matéria estranha ao debate recursal, de modo que carece de comando suficiente para infirmar o fundamento do acórdão recorrido. Aplica-se, nesse ponto, o disposto na Súmula 284/STF.

18. Recurso Especial não provido.

(REsp n. 1.160.835/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 13/4/2010, DJe de 23/4/2010.)

Considerando que o presente caso trata de fatos geradores ocorridos entre 01/10/2004 a 31/12/2004, 01/07/2004 e 30/09/2004, não há dúvidas de que deve ser aplicada a redação original do art. 9º da Lei nº 10.925/2004:

Art. 9º A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa na hipótese de venda dos produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 09.01, 10.01 a 10.08, 12.01 e 18.01, todos da NCM, efetuada pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerçam atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

Admitida, portanto, a aplicação da suspensão a partir de 01/08/2004 (nos termos do art. 17, inciso III, da Lei nº 10.925/2004), resta abrangido nos presentes autos o período ora analisado.

Cabe ressaltar que o Despacho Decisório, em nenhum momento, refutou as alegações da contribuinte de que “as exclusões efetuadas a título de vendas com suspensão referem-se a operações com produtos como soja (NCM 1201.00.90), milho (NCM 1005.90.10) e trigo (NCM 1001.00.90), realizadas para pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, conforme disposto no art. 9º da Lei nº 10.925/2004.”

Diante do exposto, voto por dar provimento a este ponto, reconhecendo a possibilidade de exclusão das receitas decorrentes das vendas de soja (NCM 1201.00.90), milho (NCM 1005.90.10) e trigo (NCM 1001.00.90), a partir de 01/08/2004, nos termos do art. 9º, combinado com o art. 17, inciso III, da Lei nº 10.925/2004.

**b. Da exclusão dos repasses aos associados**

Quanto a este ponto, a fiscalização entendeu que os arquivos apresentados pela requerente, contendo os lançamentos contábeis relacionados, não foram suficientes para comprovar os repasses realizados aos associados. No mesmo sentido, a DRJ decidiu pela manutenção das glosas, ao argumento de que, com base na documentação apresentada e nas explicações fornecidas, não foi possível validar o procedimento adotado pela contribuinte na apuração dos respectivos créditos.

De fato, a Recorrente não apresentou, em nenhum momento, documentos ou informações capazes de afastar a premissa fática adotada pela fiscalização e confirmada pela DRJ. Limitou-se a afirmar que os repasses aos associados foram registrados contabilmente na conta de custo das mercadorias vendidas, sendo o saldo mensal dessas contas utilizado para fins de exclusão da receita bruta, nos termos do §1º do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 635/2004.

Como demonstrado, o Despacho Decisório não afastou a aplicação das normas específicas relativas às cooperativas, mencionadas pela Recorrente em sua defesa. A glosa foi fundamentada, exclusivamente, na ausência de comprovação da efetiva realização das operações que dariam suporte às exclusões pleiteadas.

Assim, diante da ausência de documentação hábil ou esclarecimentos adicionais por parte da Recorrente, entendo que a manutenção da glosa se impõe.

#### c. Da exclusão das receitas de vendas não tributadas

Quanto a este ponto, a Recorrente alega que a autoridade fiscal teria considerado que determinadas vendas realizadas a associados — referentes a adubos, defensivos, sementes e corretivos — não poderiam ser excluídas da base de cálculo das contribuições, sob o argumento de que se tratava de mercadorias sujeitas à alíquota zero.

Contudo, como bem destacado pela DRJ, a análise do Despacho Decisório revela que a glosa não decorreu da aplicação da alíquota zero, mas sim do fato de que os valores correspondentes a essas operações já haviam sido excluídos da base de cálculo das contribuições no momento de sua apuração no DACON. Vejamos:

(ii.2) venda de mercadorias a associados — duplicidade de exclusão alíquota zero:

143. A requerente foi intimada, mediante TIF 020/2010, itens 15 e 18 (fls. 74/75), a informar se nos montantes excluídos na Linha 24 a título de "Vendas de mercadorias a associados" consta alguma venda de produto que não tenha sido tributado alíquota zero das contribuições. Como resposta, a empresa apresenta arquivos digitais com os extratos das contas razão das vendas a vista e a prazo aos associados, em suas várias subcontas: herbicidas, inseticidas, fungicidas, foliares, adubos e conetivos, sementes. Embora não discriminando individualizadamente as mercadorias objetos das vendas, tais agrupamentos em subcontas permitem concluir que se tratam das vendas alíquota zero segundo art. 5º . da IN/SRF n. 635, de 2006, abaixo reproduzido:

omissis

144. Estas vendas a associados de bens tributados à alíquota zero já tiveram seus montantes excluídos da base de cálculo das contribuições, quando assinaladas as receitas sujeitas à alíquota zero, na Linha 12 da Ficha 07, conforme demonstrado e comentado anteriormente.

145. Assim, permitir-se essa exclusão de vendas a associados, agora na Linha 24, seria permitir dupla exclusão das mesmas receitas, pois que nas receitas de vendas à alíquota zero excluídas na Linha 12 já constam essas mesmas vendas realizadas aos associados, e verificadas nas suas várias subcontas: herbicidas, inseticidas, fungicidas, foliares, adubos e corretivos, sementes.

146. Distoante do citado, porém, e para que não se alegue generalização, foram verificados nos arquivos de vendas a associados, lançamentos em duas subcontas cujas denominações informavam não se tratar de bens sujeitos à alíquota zero das contribuições. São, portanto, passíveis de exclusão da base de cálculo, nesta Linha 24, sob amparo do II do art 11 da IN/SRF n. 635, de 2006. Tratam-se das subcontas: "maquinas e implementos" (conta contábil 311010508010201), e "peças e acessórios" (conta contábil: 311010509010201), ambas sob denominação "INGRESSOS A PRAZO — ASSOCIADOS". Os valores apurados nessas subcontas são conforme segue:

(...)

147. Os valores acima elencados são, assim, os únicos passíveis de exclusão na composição da Linha 24 da Ficha 7, a título de vendas de mercadorias a associados. Considerando-se então esses valores acatados, face as exclusões totais pleiteadas a título de vendas a associados, resulta uma recomposição da base de cálculo para apuração da Cofins acrescida nos seguintes valores:

(...)

Esse ponto não foi, contudo, enfrentado pela Recorrente em seu Recurso Voluntário.

Dessa forma, também quanto a este ponto, entendo que deve ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização.

#### **4. Da atualização do crédito pela taxa Selic**

Por fim, requereu a Recorrente a aplicação da taxa Selic, desde a data do pedido de resarcimento.

Destaco que a questão já foi devidamente abordada pelo STJ, em julgamento proferido na sistemática dos recursos repetitivos (Tema Repetitivo nº 1003), que deu origem à tese no sentido de que “[o] termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).”

Por essa razão, no ressarcimento do PIS e da Cofins não cumulativos, apenas não incide correção monetária ou juros, enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, isto é, antes de decorrido o prazo de 360 dias previsto para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

### 5. Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, por dar-lhe parcial provimento para (i) reverter a glosa relativa aos gastos com (i.i) fretes de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos da própria Recorrente e (i.ii) fretes no transporte dos insumos sujeitos à alíquota zero; (ii) excluir da base de cálculo as receitas decorrentes das vendas de produtos soja (NCM 12.01.00.90), milho (NCM 10.05.90.10) e trigo (NCM 10.01.00.90), desde 01/08/2004, nos termos dos art. 9º c/c 17, III, da Lei 10.925/2004; e (iii) reconhecer a incidência da correção monetária pela taxa Selic, a partir do 361º dia subsequente ao da protocolização do Pedido de Ressarcimento realizado.

*Assinado Digitalmente*

**Marina Righi Rodrigues Lara**