



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10950.900096/2011-93
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.934 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2024
Recorrente COOPERATIVA MISTA AGROPECUÁRIA DO BRASIL - COOPERMIBRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. OMISSÃO DO JULGADOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA NA APRECIÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Configura-se cerceamento do direito de defesa a falta de análise e pronunciamento pela autoridade julgadora dos argumentos apresentados em sede de impugnação pelo sujeito passivo, o que gera, em consequência, a nulidade da decisão, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para declarar a nulidade do Acórdão da DRJ e atos processuais que lhe sucederam, em razão de cerceamento do direito de defesa, devendo o processo retornar para novo julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luis Cabral (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário apresentado face ao Acórdão nº **07-40.894**, proferido pela **4ª Turma da DRJ/FNS**, que decidiu por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, indeferindo os pedidos de compensações pleiteadas.

Por bem relatar os fatos, adota-se o relatório de 1ª instância:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) n.º 33517.39005.280809.1.5.09-0763, referente a créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no regime da não cumulatividade, no montante de **R\$182.624,96**, decorrentes das operações da interessada no mercado externo, que remanesceram ao final do 1º trimestre de 2006.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR, por meio do Despacho Decisório de folha 17, emitido em 02 de agosto de 2011, por **indeferir o pedido de ressarcimento** e não homologar as Declarações de Compensação Eletrônica (Dcomp) n.º 15778.59221.050508.1.3.09-0014, 05676.27341.090508.1.3.09-0996 e 41919.53031.300408.1.3.09-1563.

No *Relatório Fiscal*, anexo ao Despacho Decisório, juntado aos autos às folhas 167 a 218, a autoridade fiscal após a descrição do procedimento fiscal passa a análise do direito creditório da interessada.

Do procedimento fiscal No tópico *Das receitas de exportação*, após demonstrar a composição das receitas de exportação, por CFOP, informadas pela contribuinte na Linha 01 da Ficha 17A do Dacon, a autoridade fiscal explica que, para as saídas com CFOP 7.102 (exportação de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros), CFOP 7.501 (exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação) e CFOP 6.502 (remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação), em consulta ao sistema Siscomex, foi possível confirmar as informações de Nota Fiscais, Despachos de Exportação (DE) e Registros de Exportação (RE).

Por sua vez, para as saídas com CFOP 5.502 (remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação), a contribuinte apenas apresentou informação de que o valor pleiteado, no mês de janeiro, se refere a complementos de preço de saídas anteriores, do produto SOJA EM GRÃOS, sob Nota Fiscal n.º 7755, de 24 de março de 2005. Explica a autoridade fiscal que, especificamente quanto a estes recebimentos complementares, decorrentes de variações na taxa de câmbio, atrelados a remessas anteriores de mercadoria, não podem tais montantes ser considerados como receitas de exportação, nos termos do artigo 9º da Lei n.º 9.718/98.

Desta forma, as receitas de exportação acatadas, para fins da presente análise de ressarcimento, segundo a autoridade fiscal, foram demonstradas a seguir: (vide imagem)

Definidos os valores mensais de receita de exportações, a autoridade fiscal esclarece que as receitas registradas com saída de CFOP 7.501 (exportação de mercadorias recebidas com fim específico de exportação) não podem compor o montante de exportação com direito à vinculação de créditos para ressarcimento. Isto porque as saídas contabilizadas no CFOP 7.501 têm como pressuposto entradas de mercadorias com CFOP 1.501 ou 2.501 (entrada de mercadoria recebida com fim específico de exportação). E, segundo arquivo digital com registro de entradas da Cooperativa, se pode verificar que a quantidade de mercadoria recebida com CFOP 2.501 é coincidente com o volume das saídas com CFOP 7.501.

Desta forma, demonstra o valor das receitas de exportação com direito a crédito, acatadas.

A autoridade fiscal fundamenta seu entendimento no artigo 6º da Lei n.º 10.833/2003 de que as aquisições de mercadorias realizadas por empresa comercial exportadora com fim específico de exportação não geram os mesmos benefícios de aproveitamento de créditos permitidos às demais exportações, tampouco autorizam apuração de créditos (básico ou presumido) vinculados a tais exportações.

Sob o título *Do critério de rateio e apuração dos créditos vinculados à exportação*, a autoridade fiscal aponta algumas inconsistências em relação ao critério de rateio utilizado pela contribuinte, com fundamento nos artigos 1º, §§1 e 2º, artigo 3º, §§ 7º a 9º da Lei n.º 10.833/2003, bem como da Instrução Normativa SRF n.º 404/2004.

Relata a autoridade fiscal que, das notas fiscais de exportação e demais informações relacionadas às saídas para o mercado externo, verifica-se que o único produto

exportado pela empresa é a **soja em grãos**, processada nas fases de secagem, padronização, limpeza e armazenagem, antes de serem comercializados, segundo informação da contribuinte.

Tal produto também é vendido no mercado interno devendo, portanto, ter os créditos relativos aos dispêndios comuns aos dois mercados, exclusivamente relacionados a este produto, rateado na proporção das receitas. No entanto, verifica a autoridade fiscal que, em várias linhas do Dacon, os custos, despesas e encargos estão ou totalmente desvinculados deste bem exportado (e portanto, vinculados exclusivamente às receitas auferidas no mercado interno), muito embora a empresa tenha feito rateio integral para todos os dispêndios.

A seguir a autoridade fiscal busca explicitar cada tipo ou grupo de dispêndios e o critério a ser adotado para vinculação com as respectivas receitas: (i) custos, despesas e encargos sem aplicação de rateio por serem exclusivamente relacionados à receita no mercado interno; (ii) custos, despesas e encargos com aplicação de rateio por serem dispêndios comuns para soja em grãos, para o mercado interno e externo. Conclui a autoridade fiscal que a distribuição dos custos comuns será feita considerando-se as receitas totais acatadas, provenientes das vendas no mercado externo, de soja, e receita bruta total, resultando nos seguintes percentuais: (conforme imagem)

A seguir, a autoridade fiscal detalha, para cada linha de apuração da *Ficha 16A - Apuração de créditos* do Dacon, os valores de créditos pleiteados pela empresa e o resultado acatado em decorrência da auditoria:

1. Ficha 16A - Linha 01 - Bens para revenda:

(i) fretes sobre compras de bens para revenda tributados à alíquota zero, adquiridos de pessoas jurídicas, por falta de previsão legal que autorize ou permita o aproveitamento de crédito por conta de apropriação direta dos custos de fretes sobre aquisições de mercadorias tributadas à alíquota zero, mesmo que isoladamente;

(ii) fretes adquiridos isoladamente, em razão de que não há previsão legal para apropriação de créditos básicos, relativos a receitas no mercado interno e externo, relacionados à aquisição de serviço de fretes sobre compras, adquiridos isoladamente, ou seja, sem informação da aquisição do correspondente produto. Esclarece que:

[...] a aquisição do bem COLHEITADEIRA se deu em 15/03/2016, via Nota Fiscal n. 324478, de emissão do fornecedor Justino de Moraes Irmãos S/A, mas foi escriturado na requerente em CFOP 2912 ("Entrada de mercadoria ou bem recebido em demonstração"). Classificam-se neste código as entradas de mercadorias ou bens recebidos para demonstração, não se entendendo, portanto, que se trate de mercadoria destinada à revenda. Não poderia, assim, pleitear isoladamente o frete no recebimento do referido produto.

(iii) conclusão: excluindo os custos de fretes sobre aquisições de mercadorias tributadas à alíquota zero e fretes adquiridos isoladamente, a autoridade fiscal acatou os créditos sobre as demais aquisições de bens para revenda, informados na Linha 01 da Ficha 16A do Dacon, escriturados sob CFOP 2102, com seus correspondentes fretes de aquisição, escriturados sob CFOP 1353 e 2353, conforme imagem.

Como todos os créditos acatados, relativos a bens para revenda, são afetos apenas às receitas do mercado interno, por se referirem a implementos, máquinas ou equipamentos, suas partes e peças, com finalidade agrícola, para revenda a seus associados cooperados, os créditos apurados são vinculados às receitas relativas ao mercado interno.

Relata a autoridade fiscal que, dos arquivos digitais apresentados, as aquisições de insumos se referem a combustível (lenha), produtos vegetais *in-natura* e fretes sobre compras de produtos vegetais. Explica que os montantes de fretes sobre compras de produtos vegetais (que se caracterizam como serviços adquiridos ou recebidos de pessoas jurídicas) estão segregados por tipo de produto vegetal (consumo): milho em grãos, soja em grãos, trigo em grãos e triguilho em grãos. Entretanto, constata a autoridade fiscal que somente poderiam justificar a aquisição de serviços de frete, parte

das aquisições de milho em grãos, soja em grãos e trigo em grãos. Desta forma, verificou, do cotejo entre as informações de fretes sobre compras de produtos vegetais com as informações de compras dos produtos vegetais, que, para alguns meses do período e/ou para alguns dos produtos vegetais, a empresa pleiteou créditos apenas sobre fretes incorridos, sem as respectivas aquisições dos produtos vegetais.

A autoridade fiscal explica que o esclarecimento da contribuinte de que os excessos de fretes sobre compras - fretes sem aquisição de produto ou fretes em valores superiores ao custo dos produtos adquiridos - se tratam de fretes para transferência entre estabelecimentos e não fretes sobre compras, não os torna passíveis de creditamento.

(ii) produtos recebidos de pessoas jurídicas cooperadas:

A autoridade fiscal, com fundamento no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 c/c o artigo 79 da Lei nº 5.764/71, afirma que não há sustentação o entendimento da contribuinte de considerar atos cooperativos como operações de aquisição de bens, par fins de creditamento no sistema não cumulativo. Neste sentido, cita o artigo 23 da IN SRF nº 635/2006. Assim, conclui a autoridade fiscal que não há como se aproveitar crédito da contribuinte por conta da apropriação direta dos custos de mercadorias recebidas de seus cooperados, pessoas jurídicas.

A autoridade fiscal esclarece, ainda, que a legislação é coerente pois os valores repassados aos associados decorrentes da comercialização de produtos, por eles entregues à cooperativa, são excluídos da base de cálculo quando da apuração da contribuição.

E, por conseguinte, é vedado o aproveitamento de créditos decorrentes das operações de recebimento destes produtos pela Cooperativa.

(iii) créditos acatados:

Com base no exposto, a autoridade fiscal concluiu por acatar o creditamento sobre aquisições de bens utilizados como insumos e combustíveis originados de pessoas jurídicas não associadas ou cooperadas, conforme demonstra em imagem.

A autoridade fiscal afirma que os bens e combustíveis adquiridos, formadores dos montantes acatados, são: (imagem)

Explica a autoridade fiscal que as aquisições do produto LENHA forma escrituradas pela requerente no CFOP 1556. O bem se trata de combustível no processo da empresa, entendendo-se, portanto, equivocada a utilização do código fiscal de consumo.

Por conseguinte, com base no critério de rateio estabelecido em tópico anterior, demonstra o rateio e a vinculação das aquisições de cada produto ou grupo de produtos às receitas no mercado interno e na exportação, como segue: (imagem)

3. Ficha 16A - Linha 03 - Serviços utilizados como insumos:

No que concerne aos serviços utilizados como insumos, a autoridade fiscal acata o valor pleiteado pela contribuinte, entretanto, refaz o rateio dos montantes mensais para vinculação às receitas no mercado interno e receitas de exportação, conforme já explicitado em item anterior, ou seja, segundo critério da efetiva destinação dos bens e serviços adquiridos, como segue em imagem.

4. Ficha 16A - Linha 04 - Despesas de energia elétrica:

Em relação às despesas de energia elétrica, a autoridade fiscal acata o valor pleiteado pela contribuinte, entretanto, refaz o rateio dos montantes mensais para vinculação às receitas no mercado interno e receitas de exportação, conforme já explicitado em item anterior, ou seja, segundo critério da efetiva destinação dos bens e serviços adquiridos, conforme imagem.

5. Ficha 16A - Linha 05 - Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas:

A autoridade fiscal, ao analisar os dados da Linha 05 da Ficha 16A, verificou que para o mês de março, a requerente pleiteia no Dacon valor superior ao efetivamente escriturado e demonstrado a título de despesas de alugueis pagos a pessoas jurídicas, no valor de R\$

525,50, efetuando, portanto, a glosa do referido valor, passando aos valores acatados a ser.

Por conseguinte, em razão da alteração dos percentuais de rateio, a autoridade fiscal demonstra os valores rateados entre as receitas no mercado interno e exportação.

6. Ficha 16A - Linha 07 - Despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda:

Após análise dos valores pleiteados a título de serviços de transporte nas operações de vendas, a autoridade fiscal acatou os montantes mensais informados na linha 07 da Ficha 16A do Dacon efetuando, entretanto, alteração nos valores vinculados às receitas no mercado interno e exportação.

7. Ficha 16A - Linha 10 - Base de cálculo créditos a descontar referente ativo imobilizado:

A autoridade fiscal fundamenta que, na apuração dos valores mensais, conforme arquivos digitais apresentados, a contribuinte se apropria para pleito de crédito, entre suas aquisições de bens para ativo imobilizado, de despesas com serviços adquiridos para reforma e manutenção de bens, em dezembro/2005.

Explica que, quando da análise levada a efeito na apreciação dos créditos do 4º trimestre de 2005, tais valores foram glosados do cômputo dos créditos da não cumulatividade, mas replicando-se nos meses subsequentes, devendo, portanto, ser novamente afastados. Afirma que para o trimestre em análise, verificou aquisição de serviços de manutenção descrita como "manut. conserto balança", no valor de R\$ 48,33.

Portanto, os montantes verificados a título de serviços de manutenção e reforma devem ser reduzidos da apuração da base de cálculo dos créditos a descontar, resultando nos montantes acatados a seguir demonstrados: (em imagem)

Por conseguinte, a autoridade fiscal altera o rateio entre as receitas no mercado interno e no mercado externo, por conta de diferenças nas receitas de exportação acatadas no período, conforme segue: (em imagem)

8. Ficha 16A - Linha 11 - Encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis:

A autoridade fiscal acata os valores informados pela contribuinte na linha 11 da Ficha 16A do Dacon, efetuando tão somente a alteração dos valores rateados entre as receitas no mercado interno e exportação, por conta de diferenças nas receitas de exportação acatadas no período: (conforme imagem)

9. Ficha 16A - Linha 12 - Devoluções de vendas sujeitas à alíquota de 7,6%:

A autoridade fiscal esclarece que a contribuinte não pleiteia créditos sobre devoluções de vendas na Linha 12, da Ficha 16A do Dacon. Explica que, entretanto, nos arquivos digitais apresentados, verificou entradas de produtos vegetais mediante documentos emitidos por terceiros, clientes da requerente, sob CFOP 1202, típico de devolução de vendas.

Tais vendas, agora retornadas, foram inicialmente pleiteadas pela contribuinte como saídas com suspensão da incidência das contribuições. De modo diverso, a autoridade fiscal entendeu estas saídas de produtos vegetais como vendas tributáveis, com exigência das contribuições.

Desta forma, sendo consideradas as vendas tributáveis, acatou as respectivas devoluções de vendas na composição da base dos créditos a descontar, conforme demonstra.

Por conseguinte, a autoridade fiscal altera os valores rateados entre as receitas no mercado interno e exportação, por conta de diferenças nas receitas de exportação acatadas no período, como demonstra em imagem.

10. Ficha 16A - Linha 15 - Créditos a descontar:

Após a análise das linhas 1 a 13 da Ficha 16A, a autoridade fiscal demonstra a base de cálculo dos créditos a descontar, vinculadas às receitas decorrentes de vendas no mercado interno e externo.

11. Ficha 16A - Linha 24 - Total de créditos apurados após ajustes:

Do resultado das somas dos créditos apurados na Linha 15 e Linhas 16 a 23 (outros créditos e ajustes, apontados nulos pela requerente), tanto para os valores vinculados às receitas decorrentes das vendas no mercado interno, quanto de exportação, a autoridade fiscal demonstra os valores vinculados a receitas de exportação, passíveis de ressarcimento: **R\$ 4.193,83 em janeiro, R\$ 0,00 em fevereiro e R\$ 21.723,35, em março.**

12. Ficha 16A - Linha 26 - Crédito presumido - atividades agroindustriais:

A autoridade fiscal relata que, no decorrer do procedimento fiscal, a Cooperativa apresentou arquivos digitais com planilhas demonstrando a composição dos valores do crédito presumido (informado na Linha 26 da Ficha 16A do Dacon), além das bases de cálculo e metodologia de apuração, em razão do Termo de Intimação Fiscal (TIF) n.º 001/2011. Com base na documentação apresentada, por conseguinte, a autoridade fiscal observou que, os produtos adquiridos, com exceção da lenha, se tratam de vegetais in natura, como relaciona: (em imagem)

Neste contexto, relata a autoridade fiscal que a contribuinte, no documento *Descrição do Processo Produtivo*, afirma exercer atividade agroindustrial, se declara como equiparada a estabelecimento produtor e busca demonstrar que os produtos, objeto de suas vendas, devem ser entendidos como produtos industrializados pois a empresa executa operações caracterizadas como beneficiamento. No entanto, fundamenta a autoridade fiscal que a contribuinte não pode ser considerada estabelecimento industrial pois não executa operações definidas como de industrialização (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento/recondicionamento e renovação/recondicionamento) nem suas operações resultam em produto tributado (ainda que de alíquota zero ou isento). Da mesma forma, a contribuinte não se equipara à estabelecimento industrial.

Fundamenta a autoridade fiscal que, para fins de apuração do crédito presumido, a legislação de regência (artigo 8º, §1º, inciso I da Lei nº 10.925/2004) apresenta uma clara conceituação do que vem a ser empresa cerealista, ou seja, *é a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal.*

Por conseguinte, a autoridade fiscal constatou que, pela *Descrição do Processo Produtivo*, as operações da contribuinte se resumem a sete etapas: recebimento e classificação, descarga das mercadorias, pré-limpeza dos grãos, secagem, pós-limpeza, armazenagem e controle de qualidade e expedição. Portanto, para fins específicos de apuração de contribuições no regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, conclui a autoridade fiscal que a contribuinte se caracteriza como empresa cerealista.

Ressalta a autoridade fiscal que as mercadorias in natura comercializadas pela contribuinte são classificadas nos capítulos 10.1 a 10.08 e 12,01 da TIPI/NCM, tratandose de mercadorias entendidas como *commodities*, com preços de mercado em geral fixados em bolsa de mercadorias, independente dos custos e onerações anteriores. Além disto, verificou que todas as entradas desse produtos vegetais se deram com escrituração em CFOP 1.102 e 2.102, indicativos de aquisições para revenda, portanto, diversos dos CFOP típicos de aquisições de insumos para industrialização; e, as saídas dos produtos vegetais adquiridos pela contribuinte foram contabilizadas em CFOP típicos de revenda de mercadorias (CFOP 5.102, 6.102, 7.102, 5.502, 6.502), e não de saída de produtos industrializados.

Posto isto, a autoridade fiscal afirma que, com o entendimento de que a requerente se conforma à condição de empresa cerealista, com base na legislação à época dos fatos, não estaria apta à fruição do crédito presumido para o período em análise, devendo ser cancelado o valor pleiteado, como segue: (em imagem).

(i) da glosa do crédito presumido sobre as aquisições de LENHA:

A autoridade fiscal ressalta que, como restrição adicional e específica para o produto LENHA, sobre cujas aquisições a contribuinte também pleiteia créditos presumidos, sua classificação na TIPI/NCM 44.01, não a relaciona entre as posições listadas no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, que poderiam gozar de crédito presumido.

Além disto, esclarece que a lenha é utilizada pela contribuinte como combustível - geração de calor no processo de secagem -, sendo adquirido de pessoa física, portanto, sem base legal para ser considerado como insumo para apuração de crédito presumido ou mesmo de crédito básico.

(ii) conclusão - crédito presumido Por fim, a autoridade fiscal conclui que nada resultou como base de cálculo de crédito presumido a descontar, referente a aquisições de pessoas físicas, como segue: em imagem.

13. Ficha 16A - Linha 29 - Total de créditos presumidos – Atividades Agroindustriais após ajuste:

Do resultado das somas dos valores das Linhas 25 a 28, apurados segundo o exposto nos itens anteriores, tanto para os valores vinculados às receitas decorrentes das vendas no mercado interno, quanto de exportação, a autoridade fiscal demonstra que não há crédito vinculados a receitas de exportação no trimestre em análise, conforme demonstra: (em imagem)

14. Ficha 17A - Linha 03 - Cálculo da contribuição - Total da contribuição apurada:

Em relação ao **Cálculo da contribuição**, a autoridade relata que, para o período de apuração em análise, a contribuinte informou o valor apurado da contribuição como nulo, em decorrência da base de cálculo negativa, apurada para os três meses do trimestre.

Com fundamento nas informações do Dacon e demais informações em arquivos digitais apresentados, para demonstração das bases de cálculo, a autoridade fiscal constatou que a contribuinte indicou várias isenções ou exclusões de receitas que, por inaceitáveis pela legislação de regência, foram apreciadas, como passa a expor:

(i) exclusões da receita de exportação - exportações não comprovadas:

A autoridade fiscal esclarece que, como já fundamentado no tópico Das Receitas de Exportação, a contribuinte não logrou comprovar parte da receita de exportação.

Posto isto, a autoridade fiscal demonstra o valor das exportações não confirmadas ou não comprovadas como segue: (em imagem)

Conclui a autoridade fiscal que não havendo comprovação das efetivas saídas das mercadorias do território nacional, não podem tais receitas serem acatadas como exclusão da base de cálculo das contribuições. Desta forma, as receitas indicadas, indevidamente excluídas pela contribuinte da apuração da contribuição, devem voltar a constituir a base de cálculo, sendo exigível eventual débito tributário daí decorrente.

(ii) *exclusões de receitas com suspensão da contribuição não aplicáveis no período:*

Ao analisar os montantes excluídos pela contribuinte, a título de "Receitas com suspensão da contribuição", a autoridade fiscal concluiu que a cooperativa não estava autorizada a excluir as receitas com suspensão, relativas a fatos geradores ocorridos entre 1º de agosto de 2004 e 3 de abril de 2006, nos termos da legislação que cita.

Desta forma, a autoridade fiscal glosou as exclusões com vendas com suspensão, como demonstra: (em imagem)

(iii) exclusões não acatadas relativas a operações com associados:

A autoridade fiscal afirma que, na apuração da contribuição, a cooperativa realizou exclusões relativas a operações com seus associados ou cooperados cujo detalhamento, extraídos de seus arquivos digitais apresentados em atendimento ao TIF 0001/2011, conforme demonstra, passando à análise individual dos itens: (em imagem)

(iii.1) - repasses aos associados - mercado externo:

Relata a autoridade fiscal que intimou a contribuinte, mediante TIF 001/2011, item 17, a apresentar os extratos das contas Razão em que foram contabilizados os repasses aos associados/cooperados decorrentes da comercialização dos produtos por eles entregues à cooperativa. Os arquivos digitais apresentados, com as informações dos lançamentos contábeis nele consignadas, entretanto, afirma a autoridade fiscal, não comprovam os repasses realizados a pessoa jurídica - Agreco do Brasil, uma vez que a interessada não comprovou estar a citada pessoa jurídica incluída em seu quadro de associados.

Desta forma, tal pleito de exclusão não foi acatado pela autoridade fiscal.

(iii.2) repasses não comprovados aos associados - mercado interno:

Fundamenta a autoridade fiscal que os arquivos digitais apresentados pela requerente com as informações dos lançamentos contábeis neles consignadas, de fato não comprovam os repasses realizados ao associado, tratando-se, sim, de contas de apuração de custo de mercadoria vendidas - CMV.

Explica a autoridade fiscal que há nessas contas lançamentos cujos intervenientes estavam identificados como pessoas jurídicas que a requerente não comprovou estarem incluídas em seu quadro de associados, como lista. Além disto, foi informada pela requerente de que não há escrituração de conta específica para contabilização dos repasses aos associados e que as contas CMV possuem ajustes e estornos para adequar o custo das mercadorias à proporção entre as mercadorias recebidas de associados e aquelas adquiridas de não associados. A autoridade fiscal observou que tais informações não estão explícitas nas contas ou planilhas e que há somente lançamentos com históricos "APROPRIAÇÃO AJUSTE CMV" sem identificação do interveniente (associado ou não), os quais inviabilizam a verificação sobre os resultados de saldos apurados em cada conta e sua correlação exclusivamente com os repasses alegados.

Após análise dos valores informados, relativamente aos associados pessoas físicas e pessoas jurídicas, segregados por período, por mercado interno e externo e por produto, a partir do arquivo digital entregue pela contribuinte, a autoridade fiscal conclui que por falta de comprovação devem ser glosados os repasses aos associados, conforme demonstra: (em imagem)

(iii.3) venda de mercadorias a associados - duplicidade de exclusão alíquota zero:

Como conclusão da análise do arquivo referente a memórias de cálculo e demonstrativos de apuração de créditos, apresentados pela contribuinte em atendimento ao TIF 001/2011, item 8, e do arquivo com a relação dos associados cooperados, a autoridade fiscal verificou que se tratam de vendas de produtos tributadas à alíquota zero, que já foram excluídas da base de cálculo das contribuições, conforme visto em tópicos anteriores. Assim, conclui que permitir novamente a exclusão em razão de vendas a associados seria permitir dupla exclusão da mesma receita, pois que nas receitas de vendas à alíquota zero já constam as mesmas vendas realizadas aos associados cooperados.

Desta forma, a autoridade fiscal verifica quais vendas são passíveis de exclusão, a título de vendas de mercadorias a associados, demonstrando as exclusões em duplicidade, como segue, as quais devem recompor a base de cálculo da contribuição.

(iv) recomposição da base de cálculo e da contribuição não cumulativa.

Segundo o que restou apurado em razão das exclusões não acatadas, a autoridade fiscal demonstrou a *recomposição da base de cálculo da contribuição*:

Na Ficha 24 - Controle de utilização dos créditos no mês, a autoridade fiscal esclarece que a apuração de saldo de créditos deve ser refeita em razão dos seguintes motivos:

(i) relativamente aos saldos de créditos de aquisições no mercado interno, vinculados a receitas no mercado interno, tributadas ou não: (a) o saldo de créditos a transportar do período precedente foi apurado como nulo quando da análise anterior para o 4º trimestre de 2005; (b) os montantes mensais de créditos apropriados pela empresa são superiores

ao verificado e acatado pela auditoria; (c) as contribuições apuradas na presente auditoria em decorrência das exclusões indevidas da base de cálculo devem ser descontadas do saldo de créditos disponível até o mês, ainda que o desconto se faça limitado à disponibilidade do saldo de créditos, pois que as contribuições apuradas como devidas são em montante mensal superior a estes.

(ii) relativamente aos saldos de créditos de aquisições no mercado interno, vinculados a receita de exportação: (a) o saldo de créditos reconhecido no período precedente foi objeto de pedido de ressarcimento da requerente, nada restando a ser aproveitado no presente trimestre; (b) os montantes mensais de créditos apropriados pela empresa são superiores ao verificado e acatado na presente auditoria; (c) as contribuições apuradas na presente auditoria em decorrência das exclusões indevidas da base de cálculo devem ser descontadas do saldo de créditos disponível até o mês, ainda que o desconto se faça limitado à disponibilidade do saldo de créditos, pois que as contribuições apuradas como devidas são em montantes mensais superiores a estes.

(iii) relativamente aos saldos de créditos de aquisição no mercado interno - presumidos - atividades agroindustriais: (a) o saldo de créditos a transportar do período precedente foi apurado como nulo quando da análise anterior para o 4º trimestre de 2005; b) os montantes mensais de créditos apropriados pela empresa foram apurados como nulos, na presente auditoria.

A autoridade fiscal explica que, para desconto da contribuição apurada em decorrência das exclusões indevidas da base de cálculo, optou por utilizar créditos apurados e acatados relativos às receitas no mercado interno, um vez que os créditos vinculados às receitas de exportação são objeto de pedido de ressarcimento.

Deste modo, demonstra a recomposição do saldo de créditos relativos ao mercado interno, observando que nada restou de saldo de créditos do mercado interno, conforme tabela abaixo, não sendo os créditos acatados sequer suficientes para descontar a contribuição apurada como devida neste procedimento fiscal, razão pela qual utilizou também o saldo de créditos vinculados ao mercado externo.

Ao final, a autoridade fiscal relata acerca do *Mandado de Segurança n.º 5003119-23.2010.4.04-7003*, que a requerente informou ter impetrado, junto ao Juízo Federal da 1ª Vara de Maringá, Mandado de segurança (MS) n.º 5003119-23.2010.4.04-7003, com objetivo de dar impulso processual dos pleitos de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep e Cofins relativos aos períodos de 2005 a 2009. Na Sentença prolatada em 07 de fevereiro de 2001, assim se pronunciou o Juiz Federal de primeira instância:

Diante do exposto, **concedo parcialmente a segurança**, extinguindo o processo, com resolução do mérito (art. 269, I, CPC), para **declarar** cabível a incidência de correção monetária sobre os créditos de PIS/COFINS da parte impetrante a partir da extrapolação do prazo legal para a análise dos pedidos de ressarcimento indicados na inicial, nos termos da fundamentação.

Após o trânsito em julgado, a autoridade impetrada deverá decidir os pedidos de ressarcimento no prazo de 60 (sessenta) dias, e, nos 10 (dez) dias seguintes, efetuar o ressarcimento pretendido.

Informa a autoridade fiscal que, até a lavratura do Despacho Decisório não houve o trânsito em julgado.

Da manifestação de inconformidade:

Inconformada com o indeferimento de seu pleito, a contribuinte encaminhou manifestação de inconformidade, às folhas 23 a 89, na qual, após a descrição dos fatos, expõe sua razões de contestação.

No tópico Do Direito ao Ressarcimento dos Créditos - Incentivar as Exportações, a contribuinte, ao trazer um histórico sobre a legislação que rege as contribuições não cumulativas, alega que, na sistemática da não cumulatividade, o legislador assegurou a manutenção dos créditos e evitou a incidência da contribuições quando da realização de exportações, ainda que indiretamente. E, caso seja aceito o entendimento da autoridade

fiscal, importaria em negar o direito ao ressarcimento do montante que incidiu nas etapas anteriores ao ato de exportar, o que representa custo, ônus tributário, constitucionalmente vedado.

No tópico Das Vendas com o Fim Específico de Exportação - Complemento de Preço, a contribuinte alega que, em 24 de março de 2005, a contribuinte, mediante NF 7755, realizou a venda de SOJA para a empresa Bunge Alimentos SA com o fim específico de exportação, cuja exportação foi efetuada pelo seu cliente em 28 de maio de 2005, conforme documentação apresentada. Posteriormente, verificada divergência a menor do preço de venda praticado, em acordo comercial entre a contribuinte e seu cliente, a contribuinte emitiu em 30 de janeiro de 2006 as notas fiscais 12822, 12823 e 12824, totalizando R\$ 128.176,76, com objetivo de complementar o preço de venda da mercadoria praticado na NF 7755 de 24 de março de 2005.

Alega a contribuinte que, equivocadamente, a autoridade fiscal entendeu que estas receitas não se enquadrariam como receita complementar de exportação, considerando tais valores como variação da taxa de câmbio e, por conseguinte, como receitas financeiras, impedindo o ressarcimento dos créditos vinculados a estas receitas. Argumenta que não se tratam de variações cambiais mas complemento de preço de mercadoria, caracterizando, portanto, como receitas de vendas de soja com fim específico de exportação.

Sob o título Da Receita de Exportação de Mercadorias Recebidas com o Fim Específico de Exportação, a contribuinte requer que seja mantida a vinculação dos custos, despesas e demais encargos na proporção da receita bruta total de exportação, conforme originalmente apresentado. Explica que, no período analisado, efetuou a exportação de mercadorias (farelo de soja) adquiridas com o fim específico de exportação, apurando créditos somente sobre custos e despesas e encargos nos quais houve incidência de PIS/Pasep e Cofins, não apurando crédito sobre as aquisições de mercadorias com o fim específico de exportação.

A contribuinte discorda do entendimento da autoridade fiscal de que, confirmada a efetiva exportação da mercadoria, sendo reconhecida a não incidência das contribuições sobre a receita de exportação, estas receitas não teriam direito à vinculação a nenhum crédito. Argumenta que o parágrafo 4º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, veda expressamente a utilização de créditos sobre e, somente sobre, as mercadorias que foram adquiridas com o fim específico de exportação mas não restringe a apuração de créditos sobre os demais custos, despesas e encargos relacionados no artigo 3º das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. O impedimento do aproveitamento de créditos apurados sobre os demais custos, despesas e encargos, tais como fretes, energia elétrica, aluguéis, sem que haja previsão legal para vedação contraria o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal (CF) de 1988.

Prossegue a interessada afirmando que desvincular do total da receita de exportação os custos, despesas e encargos apurados significa tratar de forma desigual contribuintes que estão em iguais condições de exportador, como exemplifica, e, assim, caracteriza violação ao princípio constitucional da isonomia.

Em *Do Critério de Rateio e Apuração dos Créditos Vinculados à Exportação*, a contribuinte argumenta que, com amparo legal na legislação que cita - §8º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003; artigo 1º das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003; artigo 15 da Lei nº 9.779/99 - optou, conforme informado no Dacon, pelo critério de rateio de seus custos, despesas e encargos com direito a crédito, na proporcionalidade de sua receita bruta total auferida. Defende que a lei permite a escolha exclusivamente da adoção de um único critério de apuração de créditos, facultando a escolha do contribuinte, sendo vedada a utilização em conjunto dos dois critérios em um único ano-calendário, conforme disposto no §9º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Posto isto, a contribuinte afirma que discorda dos ajustes na forma de rateio efetuados pela autoridade fiscal que segregou os custos e despesas e encargos que dão direito a crédito em dois grupos, utilizando o critério de rateio proporcional para alguns e, para outro grupo, o critério de apropriação direta, descentralizando a apuração de

determinados créditos, por julgar que estes não estão relacionados com a exportação, o que fere o artigo 15 da Lei n.º 9.779/99 que determina que a apuração das contribuições não cumulativas deve ser realizada de forma centralizada no estabelecimento matriz.

No tópico *Fretes sobre Compras de Bens para Revenda*, a contribuinte discorda do entendimento da autoridade fiscal de que os fretes utilizados para transportar as mercadorias sujeitas à alíquota zero não dariam direito a crédito. Argumenta que a tributação em operações anteriores asseguram o direito ao aproveitamento de créditos sobre os custos, despesas e encargos, relacionados no artigo 3º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Neste sentido, defende que, ainda que a mercadoria esteja sujeita à alíquota zero, os fretes sobre as compras destas mercadorias são onerados pelas contribuições não cumulativas, assegurando o direito ao crédito na proporção do custo com fretes sobre estas aquisições.

Em *Fretes sobre Transferências entre Estabelecimentos*, a contribuinte alega que, como o valor dos fretes sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa é suportado pela contribuinte, compõe o custo de produção, devendo tal ônus ser agregado ao valor dos insumos necessários à produção. Tal entendimento fundamenta-se nos incisos I e II dos artigos 3ºs das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, uma vez que fretes sobre transferências são dispêndios incorporados aos bens e serviços utilizados como insumos.

Sob o título *Insumos de Pessoas Jurídicas Cooperadas*, a contribuinte diverge do entendimento da autoridade fiscal que glosou o crédito proveniente da aquisição de insumos recebidos de pessoas jurídicas associadas, por ser ato cooperativo. A manifestante alega que, a partir de maio de 2004, conforme inciso VI do artigo 10 da Lei n.º 10.833/2003, alterado pela Lei n.º 10.865/2004, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e, as de consumo, ingressaram também na sistemática da não cumulatividade, estando sujeitas às mesmas normas das demais pessoas jurídicas, cuja base de cálculo é o total do faturamento, independentemente de o faturamento ser originado de ato cooperativo. Assim, defende que as sociedades cooperativas podem apurar créditos sobre a totalidade dos insumos utilizados na produção, quando houver incidência das contribuições, sendo irrelevante se estes insumos foram recebidos de pessoas jurídicas associadas ou demais fornecedores, bastando que sejam utilizados na produção e que sejam tributados pelo PIS/Pasep e Cofins.

A contribuinte alega, ainda, que não procede o argumento da autoridade fiscal de que seria vedado o aproveitamento de créditos sobre os insumos recebidos de pessoas jurídicas associadas, devido a estes valores terem sido repassados aos associados com exclusão da base de cálculo, uma vez que a autoridade fiscal glosou tais repasses.

No título *Créditos sobre Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado*, a contribuinte alega que, dentre os custos, despesas e encargos passíveis de realização de crédito das contribuições não cumulativas, o inciso VI do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003 permite a realização de créditos sobre a aquisição de bens incorporados ao ativo imobilizado a serem utilizados na produção. Argumenta que o crédito apurado sobre os bens incorporados ao ativo imobilizado no período em análise não poderia ser utilizado de uma única vez, de acordo com a legislação, devendo sua utilização ser apropriada em parcelas e sendo facultado ao contribuinte a escolha entre o tempo de depreciação do bem ou a utilização do crédito em 4 anos, correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem.

Prossegue a contribuinte alegando que, devido ao desgaste ocasionado pela utilização dos bens do ativo imobilizado no processo produtivo, estes bens eventualmente passam por reforma e manutenção para poder continuar em atividade. Desta forma, contesta o indeferimento do crédito realizado em 48 parcelas, relativo a serviços de reforma e manutenção do ativo imobilizado, da mesma forma que os demais bens incorporados ao ativo imobilizado, por não serem considerados custos de aquisição do ativo imobilizado. Em sua defesa, traz aos autos julgados administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

A contribuinte, no tópico denominado *Crédito Presumido - Aquisições de Pessoas Físicas e Jurídicas*, apresenta sua defesa em diversos subtópicos, entre eles a descrição de seu processo produtivo, a fim de argumentar que, com base nos dispositivos legais citados, desempenha atividade agroindustrial e tem direito ao crédito presumido calculado sobre o total de suas aquisições, efetuadas de pessoas físicas e pessoas jurídicas, com suspensão das contribuições, uma vez que as utiliza na produção de mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM.

A interessada explica que realiza o beneficiamento das mercadorias (grãos), principalmente soja e milho, alterando suas características originais, aperfeiçoando as mercadorias destinadas ao consumo humano ou animal, para fins de comercialização.

Desta forma, defende a interessada, não pode sofrer restrições em razão de interpretações ou atos normativos internos da RFB que lhes fruste ou restrinja o benefício, sob pena de violação de seu direito líquido e certo e afronta ao princípio constitucional da estrita legalidade. Assim, discorda da glosa, na base de cálculo do crédito presumido, das aquisições de insumos de soja beneficiada e milho beneficiado, utilizados na produção das mercadorias relacionadas nos capítulos 10 e 12, destinadas à alimentação humana e animal. Em sua defesa, cita o inciso II dos artigos 3ºs das Lei nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, combinado com o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

A contribuinte contesta, ainda, as afirmações da autoridade fiscal de que a interessada buscou enquadrar a produção de suas mercadorias como industrialização, bem como de que somente desempenharia atividades de cerealista e, portanto, não teria direito ao crédito.

Em *Da Ilegítima Restrição aos Créditos pela Utilização de CFOP de Venda de Mercadorias*, a contribuinte discorda do entendimento da autoridade fiscal de que utilizou na escrituração das aquisições de seus insumos os CFOPs 1.102 e 2.102, e em suas notas fiscais de saída utilizou o CFOPs 5.102, 6.102, 7.102, 5.502, 6.502 que indicariam a revenda de mercadorias e, portanto, por não se apresentar como produtora de bens exportados, não daria direito aos créditos pleiteados.

Alega a interessada que o fato de ter utilizado equivocadamente em suas entradas os CFOPs 1.102 e 2.102, quando deveria ter utilizado 1.101 e 2.101, e em suas saídas o CFOP de "revenda de mercadorias adquiridas" (5.102, 6.102, 7.102, 5.502) ao invés de "venda de produção do estabelecimento" (5.101, 6.101, 7.101, 5.501), não pode ser determinante para que tenha seu crédito indeferido, uma vez que tal fato somente ocorreu por erro formal de contabilização.

Prossegue a interessada afirmando que sua atividade caracteriza-se como atividade agroindustrial, uma vez que os produtos adquiridos e resultantes da atividade rural são por ela beneficiados para poderem ser comercializados, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 660/2006. Entende, assim, que o CFOP por ela utilizado nas operações de compra e venda se tornam um detalhe irrelevante na medida em que fica demonstrado que houve as operações de compra de mercadorias (insumos), a respectiva atividade agroindustrial e que estas mercadorias foram comercializadas/exportadas.

Passa, então, a contribuinte a defender, sob o título *Excesso de Formalismo*, que ao se ater incisivamente no equivocado enquadramento do CFOP utilizado, a autoridade fiscal está sobrepondo o aspecto principal e ignorando todo o processo produtivo pelo qual passa a mercadoria exportada, independente do CFOP utilizado, caracterizando o excesso de formalismo. Em sua defesa, cita jurisprudência administrativa e judicial.

Com o título *Aquisições de Lenha Utilizadas como Insumos na Produção*, a contribuinte defende que o direito ao crédito presumido sobre insumos utilizados na produção se refere às empresas que produzam as mercadorias relacionadas no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 e não para os bens utilizados como insumos classificados nas posições do caput do mesmo artigo. Por este entendimento, afirma que faz jus ao crédito dos bens utilizados como insumos independentemente da sua classificação na NCM, bastando que tais bens sejam utilizados como insumos, conforme descrito no inciso II dos artigos

3ºs das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, pelas empresas que produzam mercadorias descritas no artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004.

A contribuinte ressalta que a autoridade fiscal reconhece que a lenha é combustível utilizado na geração de calor, ou seja, a contribuinte utiliza a lenha como insumo para alterar as características originais das mercadorias, para que sejam comercializadas e exportadas. Requer, assim, o direito ao crédito presumido sobre a aquisição, de pessoas físicas de lenha utilizada como insumo na produção de mercadorias descritas no artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004.

Sob o título *Ainda mais Restrições da Receita Federal ao Ressarcimento do Crédito Presumido*, a contribuinte contesta a interpretação dada pela RFB, por meio do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n.º 15 de 22 de dezembro de 2005, de que o valor do crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei n.º 10.925/04 somente pode ser utilizado para dedução do PIS/Pasep e da Cofins, apurados no regime não cumulativo, não podendo, portanto, ser ressarcidos. Argumenta a interessada que vetar o direito de ressarcir em dinheiro o crédito, tratado no artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004, significaria desvirtuar os princípios da apuração não cumulativa, violando a Lei e a Constituição, uma vez que o contribuinte teria de suportar o ônus tributário em razão das exportações. Além disto, defende, as Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.925/2004 não fazem qualquer restrição sobre a realização e manutenção do crédito presumido quando aplicados a mercadorias exportadas, portanto, o aproveitamento por compensação ou ressarcimento não poderá ser objeto de restrições por parte da RFB, conforme consta no artigo 2º do ADI n.º 15/2005 e no inciso II do §3º do artigo 8º da IN SRF 660/2006.

Em *Base de Cálculo Tributável das Contribuições*, a contribuinte contesta as exclusões efetuadas pela autoridade fiscal, quais sejam:

1 - *Exportações não consideradas pelo agente fiscal:*

Como tratado em tópico anterior, a contribuinte defende que a autoridade fiscal equivocadamente descaracterizou como fim específico de exportação as notas fiscais 12822, 12823 e 12824 de 30 de janeiro de 2006, que totalizam R\$ 128.176,76, incluindo indevidamente este valor na base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Defende a contribuinte que, mesmo considerando o equivocado entendimento do agente fiscal, estas receitas não poderiam sofrer incidência das contribuições um vez que o Decreto n.º 5.442/2005, reduziu a 0% a alíquota das contribuições sobre as receitas financeiras. Conclui que tais receitas, conforme fundamento da autoridade fiscal, não podem ser incluídas na base de cálculo das contribuições não cumulativas.

2 - *Vendas efetuadas com suspensão:*

Neste tópico, a contribuinte discorda do entendimento da autoridade fiscal ao considerar que a suspensão somente passou a vigorar a partir de 4 de abril de 2006, com base no artigo 11 da Instrução Normativa 660, de 17 de julho de 2006, bem como da inclusão destas receitas na base de cálculo tributável das contribuições não cumulativas.

Alega a interessada que as vendas realizadas com suspensão das contribuições, efetuadas em conformidade com o artigo 9º da Lei n.º 10.925/2004, sejam consideradas a partir de 1º de agosto de 2004, conforme esclarece o artigo 5º da Instrução Normativa RFB n.º 636/2006.

3 - *Exclusões dos Repasses aos Associados:*

A contribuinte alega que a contabilização dos repasses foi registrada na conta contábil custo da mercadoria vendida, sendo o saldo mensal destas contas utilizados para a exclusão da receita bruta referente a estes repasse, em conformidade com o §1º do artigo 11 da Instrução Normativa RFB n.º 635/2006, que permite à cooperativa efetuar exclusões de mercadorias comercializadas que ainda não tenham sido adquiridas do associado.

Explica que, como é comum no seu ramo de atividade, muitas vezes recebe as mercadorias de seus associados sem ainda adquiri-las; tais mercadorias após passarem

pelo processo produtivo são comercializadas mesmo antes de adquiridas de seus associados.

Em *Previsão Legal para a Incidência da Selic*, a contribuinte defende que seus créditos devem ser corrigidos pela Selic, a partir de cada período de apuração, conforme estabelece o §4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/1995. Lembra a contribuinte que o Decreto nº 2.138/97, que equipara os institutos da restituição e do ressarcimento, autoriza a aplicação da taxa Selic. A contribuinte alega, ainda, em *Do Óbice do Fisco: Temporal e Restrições Ilegítimas ao Crédito*, que os obstáculos criados pelo Fisco legitima a correção do crédito pela taxa Selic, sob pena de enriquecimento ilegítimo. E, que os obstáculos decorrem tanto da demora para apreciar e julgar os pedidos da impetrante quanto das restrições ilegitimamente criadas aos créditos da mesma.

Conclui a interessada que o ressarcimento do crédito, acrescido da atualização pela taxa Selic, repõe as perdas monetárias decorrentes dos efeitos inflacionários

sofridos no tempo em que se discute tal crédito.

E, que efetuou lançamentos de ajustes que estornaram os lançamentos que se tratam de não associados, restando contabilizado mensalmente, exclusivamente, o saldo que se refere aos repasses das mercadorias recebidas de associados.

Assim, discorda da afirmação da autoridade fiscal de que as exclusões da receita bruta referente aos repasses aos associados, efetuados em conformidade com o inciso I do artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158/35-2001, constantes também no inciso I do artigo 11 da IN SRF nº 635/2006, não foram devidamente comprovadas, não podendo ser acatadas.

Neste tópico, ainda, a contribuinte alega que deveria a autoridade fiscal efetuar diligência a fim de verificar os valores repassados aos associados, em vez de glosar os valores por falta de comprovação.

Solicita, por fim, que seja determinada realização de diligência para comprovar as informações, caso a autoridade fiscal considere necessário.

4 - Exclusão de Venda de Mercadorias a Associados:

A contribuinte defende que o legislador, ao permitir o ingresso das sociedades cooperativas na sistemática da não cumulatividade das contribuições, observou os preceitos constitucionais e manteve o tratamento diferenciado às cooperativas, permitindo que, além das exclusões das receitas permitidas às demais empresas, seja por receita de exportação, com suspensão, alíquota zero, também pudessem utilizar, sem prejuízo algum, as exclusões do artigo 15 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/01, confirmadas no artigo 11 da IN SRF nº 635/2006.

Portanto, argumenta a interessada, tem direito de excluir, conformidade com o inciso II do artigo 15 da MP nº 2.158-35/01 e parágrafo 1º do mesmo artigo, as receitas de vendas de bens e mercadorias para seus associados vinculados à atividade econômica dos mesmos, independentemente de as vendas serem realizadas com suspensão, alíquota zero, ou tributadas pelas contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

Sob o título *Saldo de Créditos*, a contribuinte requer o restabelecimento dos saldos de créditos por ela apurados.

No tópico Dos Princípios da Administração Pública, a contribuinte, nos subtópicos (i) Dos Princípios a Serem Observados pela Administração Pública; (ii) Do Princípio da Segurança Jurídica; (iii) Da Violação ao Princípio da Razoabilidade, Coerência Legislativa e Proporcionalidade e (iv) Da Violação ao Princípio da Estrita Legalidade, traz uma extensa exposição acerca dos princípios a serem observados pela Administração Pública, dentre eles o da objetividade, adequação de meios e fins, simplicidade, interpretação da norma que garanta o atendimento ao fim público, assim como o da segurança jurídica, da violação ao princípio da razoabilidade, coerência legislativa e proporcionalidade e da violação ao princípio da estrita legalidade, a fim de afirmar que a autoridade fiscal violou alguns princípios e que não é razoável ou coerente a RFB restringir direitos, baixando atos e decidindo de forma restritiva ao direito da

contribuinte previsto em lei, bem como de firmar entendimento que contrarie a Constituição Federal e a legislação que verse sobre a matéria.

Em Previsão Legal para a Incidência da Selic, a contribuinte defende que seus créditos devem ser corrigidos pela Selic, a partir de cada período de apuração, conforme estabelece o §4º do artigo 39 da Lei nº 9.250/1995. Lembra a contribuinte que o Decreto nº 2.138/97, que equipara os institutos da restituição e do ressarcimento, autoriza a aplicação da taxa Selic. A contribuinte alega, ainda, em Do Óbice do Fisco: Temporal e Restrições Ilegítimas ao Crédito, que os obstáculos criados pelo Fisco legitima a correção do crédito pela taxa Selic, sob pena de enriquecimento ilegítimo. E, que os obstáculos decorrem tanto da demora para apreciar e julgar os pedidos da impetrante quanto das restrições ilegitimamente criadas aos créditos da mesma.

Conclui a interessada que o ressarcimento do crédito, acrescido da atualização pela taxa Selic, repõe as perdas monetárias decorrentes dos efeitos inflacionários sofridos no tempo em que se discute tal crédito.

Ao proferir a decisão de 1ª instância, a DRJ analisou todos os pontos abordados na impugnação, justificando, a contribuinte não contestou parte das glosas efetuadas pela autoridade fiscal, razão pela qual tais matérias devem ser consideradas definitivas na esfera administrativa: (i) Ficha 16A - Linha 01 - Bens para revenda e (ii) Ficha 16A - Linha 05 - Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas, bem como, diante do conceito de insumos adotado por aquele julgamento, afastada a possibilidade de creditamento solicitado, bem como julga improcedente os demais pedidos sem, contudo, adentrar nas provas apresentadas pela recorrente.

A recorrente foi cientificada da decisão proferida pela DRJ em 10/11/2017 e interpôs Recurso Voluntário em 11/12/2017 alegando que o crédito estaria com exigibilidade suspensa, bem como os créditos pleiteados estariam, de fato, aptos a serem compensados, solicitados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade, sendo assim, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, observo que a DRJ não analisou as provas todas as provas, se baseando apenas no relatório fiscal para formar convicção.

Em sua resposta à intimação, recebida pelo auditor competente em 01/02/2011, a Recorrente informa estar apresentando à fiscalização diversos documentos fiscais e contábeis, fl. 133 e seguintes, listando, inclusive, o teor da documentação que encontra-se no arquivo digital apresentada.

Contudo, a apreciação de tais documentos é fundamental para a solução do caso sub judice, sobretudo, na questão sobre as operações com associados.

E, por diversas vezes, durante sua fundamentação, a DRJ se limita a afirmar que:

“Relata a autoridade fiscal que, das notas fiscais de exportação e demais informações relacionadas às saídas para o mercado externo, verifica-se que o único produto exportado pela empresa é a soja em grãos, processada nas fases de secagem, padronização, limpeza e armazenagem, antes de serem comercializados, segundo informação da contribuinte (...)

Como conclusão da análise do arquivo referente a memórias de cálculo e demonstrativos de apuração de créditos, apresentados pela contribuinte em atendimento ao TIF 001/2011, item 8, e do arquivo com a relação dos associados cooperados, a autoridade fiscal verificou que se tratam de vendas de produtos tributadas à alíquota zero, que já foram excluídas da base de cálculo das contribuições, conforme visto em tópicos anteriores.

(...)

Retornando ao caso concreto, **conclui-se que a autoridade fiscal fez o que a legislação determina**, ou seja, quando possível identificar quais custos, despesas e encargos são vinculados a receitas de vendas no mercado interno ou no mercado externo, tais dispêndios foram vinculados integralmente às receitas para as quais concorreram. E somente aplicou o método do rateio proporcional, entre as receitas de exportação e receitas do mercado interno, quando os custos, as despesas e os encargos eram comuns a ambas as receitas, sem possibilidade de apropriação direta.”

Como a DRJ pode se basear em argumentos da autoridade fiscal se os documentos apresentados pela impugnante sequer está nos autos? Seria coerente dizer, então, que todas as fundamentações trazidas pela autoridade fiscal gozam de presunção de veracidade e as provas não precisam ser analisadas? Esta relatora constatou que o acórdão recorrido não analisou – na realidade, nem mesmo fez menção a extensa documentação trazida pela Contribuinte em sua Impugnação, tampouco se preocupou em tentar verificar em que medida os arquivos mencionados pela Contribuinte na Resposta ao TIF 01/2011, de fato, condizem com o relatório fiscal apresentado.

Cumpra ainda ressaltar que é certo que o julgador não tem a obrigação de analisar todos os argumentos trazidos pelas partes para alcançar a convicção necessária para julgamento do processo, na esteira da jurisprudência do STJ (REsp n. 874793/CE e REsp 876271). Todavia, ele não pode se eximir da análise de argumentos e provas que sejam decisivos para o deslinde do processo. No processo administrativo tributário, não pode a DRJ ou o CARF simplesmente restare silentes a respeito da determinada prova ou fundamento de defesa apresentada pelo contribuinte, o qual de fato pode culminar no cancelamento da autuação fiscal, sob pena de evidente afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa, da justiça, da equidade, além da busca da verdade material, conforme determina o artigo 38, §§1º e 2º da Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Nesse sentido o artigo 59, inciso II do Decreto no 70.235/1972 confere efetividade ao texto constitucional ao determinar que:

Art.59. São nulos

(...)

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa

Diante do exposto, voto por declarar a nulidade do Acórdão n. **07.40.894**, da DRJ /FNS, exarado no presente processo, afetando as peças processuais que lhe sucederam.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta