



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.904082/2010-68
ACÓRDÃO	3201-012.386 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA MISTA AGROPECUARIA DO BRASIL - COOPERMIBRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.

DESPESAS. EFLUENTES INDUSTRIAIS. TRATAMENTO/DESTINO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com tratamento e destino de efluentes decorrentes do processo de industrialização dos produtos fabricados/vendidos pelo contribuinte geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 3º, §11º, LEI N.º 10.833/2003.

Considerando a redação vigente à época, o crédito presumido das pessoas jurídicas "cerealistas" somente poderia ser deduzido do PIS/COFINS

devidos na venda para pessoas jurídicas "agroindustriais" indicadas na lei, que produzam mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal. Ausência de previsão legislativa específica quanto à venda para exportação.

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITO VINCULADOS AO MERCADO INTERNO. INCLUSÃO NO CÁLCULO.

Todos os créditos normais do contribuinte devem integrar a base de cálculo do rateio proporcional para fins de ressarcimento das exportações, independente de ser ou não o mesmo vinculado ao mercado externo.

PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, em face da resistência ilegítima do Fisco, inclusive, para o ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS e da Cofins sob o regime não cumulativo.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 217.

Nos termos da Súmula CARF n.º 217, não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, não representam a isenção sobre as vendas correspondentes, mas somente a redução no montante a recolher da contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. VENDAS COM SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. VIGÊNCIA.

A suspensão da exigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se somente a partir de 4 de abril de 2006, conforme dispõe o artigo 11, inciso I, da IN SRF nº 660, de 2006.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMERCIAL EXPORTADORA. MERCADORIAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedada a apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, auferida por comercial exportadora, com a venda de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para (i) reverter a glosa de créditos apurados sobre despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pela referida contribuição, nos termos da súmula CARF nº 188, (ii) reverter a glosa de créditos apurados sobre despesas com tratamento de efluentes e (iii) acolher a aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido, de acordo com decisão do STJ submetida à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.767.945), em conformidade com o cancelamento da súmula CARF nº 125.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento (PER) nº 34413.36239.280809.1.5.11-3556, referente a créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no regime da não cumulatividade, no montante de R\$ 805.887,03, decorrentes das operações da interessada no mercado interno, que remanesceram ao final do 1º trimestre de 2005.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR, por meio do Despacho Decisório de folha 11, emitido em 04 de maio de 2011, por indeferir o pedido de ressarcimento e não homologar a Declaração de Compensação Eletrônica (Dcomp) nº 15701.05695.300507.1.3.11-0841.

No Relatório Fiscal nº 004/2011, anexo ao Despacho Decisório, juntado aos autos às folhas 67 a 71, a autoridade fiscal conclui por reconhecer os créditos de R\$ 96.954,80, em janeiro de 2005, R\$ 82.878,43 em fevereiro de 2005 e R\$ 94.396,28 em março de 2005, os quais foram consumidos totalmente com os débitos de Cofins apurados no período, nada restando a ressarcir para o período.

Do procedimento fiscal

A autoridade fiscal, após relato do procedimento fiscal, traz aos autos legislação acerca da possibilidade de ressarcimento e compensação pelos contribuintes. Explica que, os créditos apurados no regime de incidência não cumulativa têm a função precípua de utilização para desconto do valor apurado da contribuição a recolher. No entanto, a Lei conferiu a alguns tipos de crédito a possibilidade de compensar ou pedir ressarcimento em relação aos valores que não puderem ser descontados da própria contribuição apurada.

Esclarece a autoridade fiscal que, a possibilidade de pedido de ressarcimento ou compensação está expressa no artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005, o qual traz uma condição: de que o saldo credor seja decorrente do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004, ou seja, a empresa só pode se beneficiar da norma do citado artigo 16 se suas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

Por conseguinte, a autoridade fiscal informa que, como a análise do direito creditório pleiteado neste processo se realizou conjuntamente ao pleito relativo aos créditos vinculados ao mercado externo, para o mesmo período de apuração, todo o resultado apurado relativo aos créditos (mercado interno e mercado externo) estão assentados no Relatório relativo à análise dos créditos vinculados

ao mercado externo, objeto da análise do PER nº 27065.43803.280809.1.5.09-0894 (processo nº 10950.904090/2010-12).

Ao fundamentar e demonstrar o valor a ser ressarcido ou compensado, a autoridade fiscal faz um resumo dos motivos das alterações dos valores no Dacon e demonstra que restaram saldos nulos de créditos relativos ao mercado interno.

Ao final, a autoridade fiscal relata acerca do Mandado de Segurança nº 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) nº 5003119-23.2010.4.04-7003, com objetivo de dar impulsão 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 17 a 24, na qual, após a descrição dos fatos, expõe sua razões de contestação.

Sob o título Das Razões de Reforma - Fundamentos legais -Do Direito ao Ressarcimento dos Créditos, a contribuinte alega que a Medida Provisória nº 206/2004, convertida na Lei nº 11.033/2004, dispõe em seu artigo 17, o direito à manutenção dos créditos, apurados na forma do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, vinculados às vendas nele mencionadas. Explica que, posteriormente, o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005 permitiu a compensação com demais débitos e ressarcimento em dinheiro do saldo credor vinculado às vendas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições. A contribuinte conclui que as leis não deixam dúvida quanto à possibilidade de manutenção dos créditos, bem como da recuperação dos mesmos, mediante compensação ou ressarcimento do saldo de créditos decorrentes de saídas sem a incidência das contribuições para o PIS e Cofins acumulados a partir de 09 de agosto de 2004.

No tópico Análise do Relatório/Despacho Decisório da RFB - Dos Créditos Passíveis de Ressarcimento, a contribuinte discorda da redução do valor do crédito pleiteado no presente processo, em razão dos ajustes efetuados pela autoridade fiscal nº processo que trata dos créditos da Cofins - Mercado Externo, para o mesmo período de apuração.

Desta forma, requer a contribuinte a reunião das peças dos processos 10950.904090/2010-12 e o presente processo para que sejam decididos simultaneamente, conforme preceitua o §3º do artigo 18 da Lei nº 10.833/03 e, posterior ressarcimento dos créditos apurados conforme pleiteados.

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 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.

A decisão recorrida negou julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório, conforme ementa do Acórdão 07-39.991 - 4ª Turma da DRJ/FNS apresentando o seguinte resultado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração do PIS/Pasep e da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste,

o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

INEXISTÊNCIA.

Inexiste a possibilidade de tomada de créditos em relação a despesas com fretes na operação de aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero, uma vez que inexiste hipótese legal prevendo a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins sobre o frete pago na aquisição de bens.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. INEXISTÊNCIA.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de insumos entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DE EFLUENTES. CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.

Os valores referentes à manutenção e tratamento de efluentes não geram créditos do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade aquisição de insumos, haja vista que não possuem relação direta com o processo produtivo.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CEREALISTA. CRÉDITO PRESUMIDO. VEDAÇÃO.

Para fins de apuração do crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos relacionados no seu inciso I é considerada cerealista, sendo-lhe vedado apurar o referido crédito.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COMERCIAL EXPORTADORA. MERCADORIAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

É vedada a apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, auferida por comercial exportadora, com a venda de mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. VENDAS COM SUSPENSÃO. ART. 9º DA LEI Nº 10.925, DE 2004. VIGÊNCIA.

A suspensão da exigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se somente a partir de 4 de abril de 2006, conforme dispõe o artigo 11, inciso I, da IN SRF nº 660, de 2006.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. VENDA A ASSOCIADOS.

PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. BASE DE CÁLCULO. DUPLA EXCLUSÃO.

A comercialização de produtos tributados à alíquota zero não permite a exclusão da base de cálculo das contribuições dos valores eventualmente repassados aos associados, relativos aos produtos que por eles foram entregues à Cooperativa, já que, por se tratarem de receitas vinculadas à produtos tributados à alíquota zero, elas já foram obrigatoriamente excluídas da aludida base de cálculo.

REGIME NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITO.

MERCADO INTERNO E EXTERNO. MÉTODO DE APROPRIAÇÃO.

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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da existência do direito creditório.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E JUROS. SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa previsão legal, não cabe atualização monetária ou incidência de juros sobre o crédito apurado no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins e do PIS/Pasep, passível de utilização através de desconto, compensação ou ressarcimento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Do conceito de insumo

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas mantidas e revertidas, necessário se faz analisar a legislação relativa à apuração e aproveitamento desses créditos. Nesse sentido, as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 estabelecem:

Lei nº 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)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005);

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei nº 10.833/2003:

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005);

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Art. 15: Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)Já nas importações de bens para utilização como insumos, a apuração desses créditos está prevista no art. 15, inciso II, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.865/2004, considerando-se os efeitos da Medida Provisória nº 668/2015 – convertida na Lei nº 13.137/2015:

Lei nº 10.865/2004:

Art. 15: As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

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;

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018:

“Parecer Normativo COSIT nº 5/2018:

Assunto: Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Passo à análise das glosas na seqüência referida no Recurso Voluntário.

Serviços de Frete na Aquisição de Bens Sujeitos à Alíquota Zero

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos.

O acórdão recorrido, interpretando o antigo conceito de insumo, até então existente na época do acórdão, concluiu que somente o valor do frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis de creditamento pode ser creditado.

Ainda de acordo com o acórdão recorrido, se o insumo ou produto adquirido não está sujeito ao pagamento da contribuição, é vedada a possibilidade de calcular créditos em relação a eles, de acordo com o disposto no artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Da mesma forma, não seria possível calcular créditos em relação ao valor do frete correspondente.

Ao contrário do posicionamento adotado pelo acórdão recorrido, o entendimento que vem prevalecendo no âmbito deste CARF é no sentido de ser possível o creditamento em relação ao frete tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, conforme se verifica da Súmula CARF nº 188.

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª 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

Nesse sentido entendo pela reversão da glosa nesse item.

Serviços de Frete entre Estabelecimentos

Já em relação as despesas de fretes de transferências de produtos acabados, como já mencionado anteriormente seguindo a súmula CARF nº 217, não é possível o creditamento dos fretes de produtos acabados, motivo pelo qual mantenho a glosa relativo a esse item.

Insumos De Pessoas Jurídicas Cooperadas

Dispõe a fiscalização que “Portanto, por expressa disposição legal, a entrega de produção pelo cooperado e o recebimento desta pela cooperativa, como ato cooperativo, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria e a

outorga de poderes para livre disposição prevista no art. 83 da Lei no 5.764, de 1971, indica que a sociedade cooperativa assume, perante terceiros, adquirentes dos produtos entregues pelos cooperados, a qualidade de vendedor, mas na função de prestador de serviço, função muito semelhante à do comissário.”

Posto a Recorrente não ter apresentado nenhuma nova documentação e não ter alteração no conceito de insumos para os atos cooperativo, assim, por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, em relação ao tema, utilizo sua ratio decidendi como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

“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 de considerar atos cooperativos como operações de aquisição de bens, para 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.

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 nº 10.833/2003, alterado pela Lei nº 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.

A fim de dirimir o litígio posto, portanto, necessário se faz verificar se há previsão legal que permita à cooperativa descontar créditos sobre insumo recebido de seus associados. De se ver.

O artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, citado anteriormente, não há dúvida, permitem o aproveitamento de créditos na aquisição de bens utilizados como insumos na produção de bens ou produtos destinados à venda.

Ocorre que, em se tratando de operações entre uma sociedade cooperativa e seus associados cooperados, a Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas, estabelece que a entrega de produção pelo associado e o recebimento desta pela cooperativa, como ato cooperativo, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria (neste sentido, tem-se os PN CST nº 77, de 1º de novembro de 1976, e PN CST nº 66, de 5 de setembro de 1986), como se lê:

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

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

[...]

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.

[grifos acrescidos]

Como se vê, a cooperativa recebe os produtos de seus cooperados, sem transmissão de propriedade, mas com o poder outorgado para alienar no mercado em seu próprio nome (e não nos nomes dos seus cooperados). Como a propriedade não é transmitida à cooperativa, estas não agem no mercado por sua própria conta, mas por conta de seus cooperados. Portanto, não se pode considerar tais atos cooperativos como operações de aquisição de bens, requisito necessário para o aproveitamento dos créditos nos moldes do artigo 3º da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Corroborando o acima exposto, a Instrução Normativa nº 635, de 24 de março de 2006, que dispõe sobre o PIS/Pasep e a Cofins devidos pelas sociedades cooperativas em geral, esclarece que somente podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a aquisições de não associados, como se transcreve:

Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:

I -bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:

[...]

II – aquisições efetuadas no mês, de não associados, de 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;

[grifos acrescidos]

Correto, portanto, o fundamento da autoridade fiscal ao glosar o crédito proveniente da aquisição de insumos recebidos de pessoas jurídicas associadas, por ser ato cooperativo.

No que concerne à alegação da contribuinte de que, a partir de maio de 2004, conforme inciso VI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, alterado pela Lei nº 10.865/2004, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e, as de consumo, ingressaram também na sistemática da não cumulatividade, podendo, por conseguinte apurar créditos sobre a totalidade dos insumos utilizados na produção, pode-se dizer equivocado.

Explica-se.

De fato, segundo o disposto no artigo 10, inciso VI, da Lei nº 10.833/2003, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo, em exceção às demais, estão submetidas ao regime não cumulativo. Entretanto, quanto à apuração, cabe aplicar legislação específica aplicável à matéria, ou seja, a Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006, que dispõe sobre o PIS/Pasep e a Cofins, devidos pelas sociedades cooperativas em geral. A qual, como se viu, autoriza o desconto de créditos somente quando as aquisições são de não associados.

Em relação à alegação da contribuinte quanto à exclusão da base de cálculo dos repasses aos associados, deixa-se para analisar em tópico específico, adiante neste voto. Ressalte-se, entretanto, que o fundamento da glosa, efetuada pela autoridade fiscal, foi o disposto na Lei nº 5.764/1971 c/c a IN SRF nº 635/2006.

Pelo exposto, cita-se Solução de Consulta nº 151, de 27 de junho de 2011, da Disit da 9ª Região Fiscal:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS.

Entre outras hipóteses e respeitados os requisitos do art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006, a cooperativa pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, bem como manter, créditos calculados em relação a: a) bens

para revenda a associados, adquiridos pela cooperativa e de não associados; b) aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços especializados utilizados como insumo na prestação de serviços aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas e na industrialização da produção do associado; e c) armazenagem da produção do associado.

Todavia, a cooperativa não pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, tampouco manter, os créditos calculados em relação a: a) repasse de valores aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; e b) receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras.

[grifos acrescidos]

Desta forma, mantém-se a glosa como efetuado pela autoridade fiscal.”

Motivo pelo qual entendo como correto a glosa dos insumos recebidos de pessoas jurídicas cooperadas.

Serviço de Tratamento de Efluentes

Como indicado no Despacho Decisório, o presente item se refere ao serviço "Serv. de tratamento e destinação de efl. ind." indicado nas Notas Fiscais acostadas aos autos, prestado à Recorrente pela empresa Gesco Projetos, Comércio e Representações Ltda. Segundo a Recorrente, tratam-se de serviços "de tratamento e destinação de efluentes industriais para atender a legislação ambiental, portanto, necessários para a produção ou fabricação dos produtos destinados à venda. A produção não existiria se não houvesse a prestação desses serviços." (fl. 629).

Por entender que esse serviço não teria sido aplicado diretamente na produção (com o consumo do serviço no produto final), a decisão recorrida manteve integralmente a glosa, conforme se verifica:

Relata a autoridade fiscal que, com base nas informações do Dacon, dos arquivos digitais entregues em atendimento à intimações, bem como em informações prestadas em processos de trimestres anteriores, a contribuinte incluiu no montante pleiteado a título de serviços utilizados como insumos, cujos lançamentos contábeis não foram apresentados, pagamentos à empresa Gesco Projetos, Comércio e Representações Ltda., no valor de R\$ 18.699,14, conforme notas fiscais emitidas em 18 de janeiro de 2005. Entretanto, como tais serviços se referem a tratamento e destinação de efluentes industriais e, portanto, se caracterizam como serviços diversos, sem atuar sobre os produtos processados, não podem ser considerados para fins de creditamento no sistema não cumulativo das contribuições, como estabelecido no artigo 8º, §4º, inciso I, letra "a" da IN SRF nº 404/2004.

A contribuinte contesta a glosa do crédito sobre serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais prestados pela empresa Gesco Projetos, Comércio e Representações Ltda., por entender que o serviço de tratamento e remoção de resíduos está inserido no conceito de insumo. Em sua defesa, cita jurisprudência administrativa do Carf.

Diante do que se expôs em tópico anterior, pode-se dizer, de pronto, que não há como dar razão à interessada. Isto porque, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. Desta forma, não são considerados insumo, para fins de creditamento no regime da não cumulatividade das contribuições, bens e serviços que mantenham relação indireta ou mediata com a produção de bem destinado à venda ou com a prestação de serviço ao público externo, tais como bens e serviços utilizados na produção da matéria-prima a ser consumida na industrialização de bem destinado à venda (insumo do insumo), utilizados em atividades intermediárias da pessoa jurídica, como administração, limpeza, vigilância, etc.

Assim, ainda que o tratamento da água dos efluentes cumpra função essencial no processo produtivo, a essencialidade e relevância do bem ou serviço, por si só, não o caracteriza como insumo para fins de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins.

Desta forma, as despesas com tratamento de efluentes, **apesar de indispensáveis e obrigatórias para as atividades da empresa**, não guardam relação direta com a produção do produto final. São, na verdade, despesas operacionais, isto é, gastos relativos à atividade geral da empresa, os quais não se coadunam com a definição do termo “insumo”, para fins de apuração do crédito do PIS/Pasep e da Cofins. (g.n.)

Como é possível verificar no próprio acórdão *a quo* o julgador já considerou que tais despesas seriam indispensáveis e obrigatórias, portanto, enquadrado dentro do conceito atual de insumo.

Referido entendimento já foi confirmado pela Câmara Superior do CARF em processo similar.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2004

**DESPESAS. EFLUENTES INDUSTRIAIS. TRATAMENTO/DESTINO. CRÉDITOS.
APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

As despesas com tratamento e destino de efluentes decorrentes do processo de industrialização dos produtos fabricados/vendidos pelo contribuinte geram

créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor.

DESPESAS. FRETES. REMESSA. INSUMOS. INDUSTRIALIZAÇÃO. ENCOMENDA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com fretes na remessa de insumos para industrialização de produtos encomendada a terceiros geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor. (g.n.)

(Acórdão nº 9303008.400 – 3ª Turma - **Sessão de** 21 de março de 2019 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

Dessa forma, por integrar o custo da produção industrial, proponho a reversão da glosa relativa à Linha 03 do DACON quanto aos serviços de tratamento e destinação de efluentes industriais.

Créditos Presumidos

Como delineado no relatório, as glosas realizadas neste ponto decorrem do entendimento da fiscalização de que estaria equivocada a apuração do crédito presumido calculado sobre as aquisições de produtos de origem vegetal de pessoas físicas cooperadas, em razão:

(a) da mercadoria produzida não constar da previsão legal (linter de algodão, classificado na posição 14.04.20.10-0 da TIPI, para cuja produção foi adquirido caroço de algodão);

(b) das operações realizadas pela Recorrente quanto ao milho em grãos e a soja em grãos não se enquadrarem na hipótese legal de creditamento por se tratarem, em verdade, de uma operação de revenda (cerealista) e não de uma agroindústria (não envolvendo, portanto, produção). A cooperativa se enquadraria somente na previsão do art. 3º, §11º, da Lei n.º 10.833/2003, que garante o crédito presumido referente às aquisições de pessoas físicas quando da venda para empresas produtoras/agroindustriais (no mercado interno, não para exportação).

Quanto ao item (a) acima, a Recorrente afirmou em seu Recurso que a glosa do crédito está correta, apresentado desconformidade, apenas, quanto ao item (b).

Sustentou a Recorrente a validade do crédito presumido, vez que:

a cooperativa produz mercadorias de origem vegetal na forma do art. 3º, § 5º, da Lei n.º 10.833/2003, quais sejam, milho em grãos e soja em grãos, classificadas respectivamente nos capítulos 10 (posição 10.05) e 12 (posição 12.01) da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. A legislação não traz qualquer referência quanto à modalidade de produção para garantir a validade do crédito.

ainda que se considere a hipótese de creditamento do art. 3º §11º da Lei n.º 10.833/2003, na condição de cerealista, não há na legislação a exigência de que o

crédito seja calculado apenas quando as vendas sejam realizadas para empresas domiciliadas no Brasil, de acordo com o CNAE destas empresas adquirentes.

Considerando o período envolvido (maio e junho/2004), a legislação aplicável para avaliar a validade do crédito presumido da COFINS das atividades agropecuárias é o art. 3º, §§ 5º, 11º e 12º da Lei n.º 10.833/2003, nas redações vigentes antes das alterações legislativas trazidas pela Lei n.º 10.925/2004 (que entraram em vigor, quanto a essa questão, em 01/08/2004 - arts. 8º, 9º e 17, III, da Lei n.º 10.925/2004). Referidos dispositivos legais expressavam:

"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 adquiram 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."

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 § 5º desta mesma lei como inicialmente aduzido pela Recorrente.

Com efeito, a descrição do processo produtivo do milho em grãos (NCM 10.05.90.10-00) e da soja em grãos (NCM 12.01.00.90-00) é idêntica à atividade descrita no §11º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003: a cooperativa adquire milho em grãos e soja em grãos de seus cooperados com "umidade e impureza variáveis" que, para seu consumo, precisam passar por um

"processo de secagem, limpeza das impurezas e padronização" (fls. 91/92 do eprocesso) 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.

Assim, considerando a descrição da atividade realizada pela própria Recorrente quanto ao milho e a soja em grãos, 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 restringido 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 exportações¹⁰, e não obstante minha irresignação pessoal¹¹, 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 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.

A utilização da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE para identificar se a empresa adquirente seria produtora de mercadorias ou atacadista foi coerente com a exigência da legislação, utilizando como critério um índice padronizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE e constante do próprio CNPJ.

De toda forma, a Recorrente apenas alegou, de forma genérica, que este critério deveria ser afastado por não estar previsto expressamente na lei, sem trazer, contudo, qualquer elemento concreto, especialmente documental, suscetível de afastar sua aplicação no caso.

Diante do exposto, não merece reparo o Despacho Decisório neste ponto.

Rateio das exportações

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, em relação ao aproveitamento de crédito das despesas diversas, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

A autoridade fiscal aponta algumas inconsistências em relação aos critérios de rateio utilizados pela contribuinte, com fundamento nos artigos 1º, §§1 e 2º, artigo 3º, §§ 7º a 9º da Lei nº 10.833/2003, bem como da Instrução Normativa SRF nº 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 os únicos produtos exportados pela empresa são soja em grãos e milho em grãos, processados nas fases de secagem, padronização, limpeza e armazenagem, antes de serem comercializados, segundo informação da contribuinte. Tais produtos também são vendidos no mercado interno devendo, portanto, ter os créditos relativos aos dispêndios comuns aos dois mercados, exclusivamente relacionados a estes produtos, rateados na proporção das receitas. No entanto, verifica a autoridade fiscal que, em várias linhas do Dacon, os custos, despesas e encargos estão totalmente desvinculados destes bens exportados (e portanto, vinculados apenas a um dos produtos exportados (ou somente ao milho ou somente à soja), muito embora a empresa tenha feito rateio integral para todos os dispêndios.

A autoridade fiscal afirma ainda que, a partir de agosto de 2004, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da contribuição não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a estas operações (art. 16 da Medida Provisória nº 206/2004, convertida na Lei nº 11.033/2004, artigo 17). Portanto, não há razão para se excluir qualquer receita de suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da contribuição do cálculo da proporção de rateio.

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 ou somente para milho ou somente para soja; (iii) custos, despesas e encargos com aplicação de rateio geral por serem dispêndios comuns para milho e para soja, 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, somados milho e soja, e receita bruta total.

Em sua defesa 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 efetuada 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 nº 9.779/99 que determina que a apuração das contribuições não cumulativas deve ser realizada de forma centralizada no estabelecimento matriz.

Inicialmente, observe-se que a contribuinte auferiu, no período de apuração em análise, receitas do mercado externo e interno, bem como receitas tributadas e não tributadas pelas contribuições ao PIS/Pasep e Cofins.

Neste casos, em que há custos, despesas e encargos comuns a diversas espécies de receitas (exportação, mercado interno, tributadas e não tributadas), os créditos correspondentes a cada espécie, inclusive os créditos presumidos, devem ser segregados e calculados segundo o método de apropriação direta ou o método de rateio proporcional. Tal entendimento é decorrente de interpretação analógica dos §§ 7º a 9º do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e do § 3º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003, transcritos abaixo:

Lei nº 10.833, de 2003:

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

[...]

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado,

exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 6ºA COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

III - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1ºNa hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2ºA pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1ºpoderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3ºO disposto nos §§ 1ºe 2ºaplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8ºe 9ºdo art. 3º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

[grifos acrescidos]

Observe-se que a regra posta na legislação se refere aos casos em que a pessoa jurídica está submetida aos dois regimes de tributação do PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, está submetida ao regime de tributação cumulativo e não cumulativo, para o mesmo período de apuração.

No entanto, verifica-se que a referência aos §§ 8º e 9º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, pelo § 3º do artigo 6º, da mesma lei, determina que os comandos que disciplinam apuração dos créditos, quando houver receita submetida ao regime cumulativo e não cumulativo, sejam aplicados igualmente para os casos em que a contribuinte auferir receitas no mercado externo e interno.

Especificamente em relação às pessoas jurídicas que auferem receitas de exportação, verifica-se que o § 3º do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, encerra a discussão na medida em que estabelece que os créditos apurados no regime da não cumulatividade devem ser apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação. Por conseguinte, se conclui que nos casos de custos, despesas e encargos comuns às receitas no mercado externo e no mercado interno, a pessoa jurídica deve aplicar o método de rateio proporcional.

Neste contexto, insumos que se referem apenas aos custos de produtos destinados ao mercado interno não podem integrar o cálculo de rateio proporcional porque não contribuem para a composição das receitas auferidas no mercado externo e vice-versa. Lembrando que os créditos apurados no mercado interno somente podem ser aproveitados por desconto, com a exceção das vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, alíquota zero, isenção e não incidência; e apenas o saldo de créditos referentes a receitas do mercado externo podem ser utilizados para compensação ou ressarcimento.

Desta forma, conclui-se que, sendo possível identificar quais custos, despesas e encargos são vinculados a receitas de vendas no mercado interno ou no mercado externo, deve-se aplicar o método da apropriação direta e tais dispêndios devem ser considerados como vinculados integralmente às receitas para as quais concorrerem. De igual modo, o método do rateio proporcional para apuração dos créditos da não cumulatividade, somente pode ser utilizado se os custos, as despesas e os encargos forem comuns a ambas as receitas - mercado interno e externo -, não sendo possível identificar para qual receita concorrem especificamente.

Corroborando o acima exposto, a Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009, veio ratificar a necessidade de segregação dos créditos, acrescentando o artigo 9º-C à Instrução Normativa SRF nº 660/2006, in verbis:

Art. 9º-C As pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa deverão apurar e registrar, de forma segregada, os créditos de que tratam o art. 3º da Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o art. 3º da Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e os arts. 15 e 17 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004, bem como os créditos presumidos previstos nas disposições legais pertinentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos.

Parágrafo único. O limite do crédito presumido de que trata este artigo aplica-se a partir de 1º de abril de 2005 e deve ser calculado:

I - apenas para as operações efetuadas no mercado interno; e II - para cada período de apuração.

[grifos acrescidos]

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.

Neste sentido, cita-se Solução de Consulta Cosit nº 193, de 28 de março de 2017:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL PARA DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS VINCULADOS À EXPORTAÇÃO. TOTALIDADE DAS RECEITAS BRUTAS SUBMETIDAS AO REGIME NÃO CUMULATIVO.

O método de rateio proporcional utilizado na apuração dos créditos da Cofins vinculados à exportação: a) somente deve ser aplicado naqueles casos em que existam custos, despesas e encargos que sejam vinculados concomitantemente a receitas brutas do mercado interno e da exportação; b) consiste na aplicação sobre o montante de custos, despesas e encargos vinculados comumente a receitas brutas não cumulativas do mercado interno e da exportação, da proporcionalidade existente entre a Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa e a Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo; e c) não permite a exclusão de qualquer valor da Receita Bruta da Exportação Não Cumulativa ou da Receita Bruta Total no Regime Não Cumulativo da proporção acima, devendo esses valores serem TOTAIS para efeitos de cálculo daqueles créditos.

Dispositivos Legais: arts. 3º e 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Por todo exposto, não há porque rever o procedimento fiscal.

Como se observa a fiscalização entendeu que as exclusões específicas da base de cálculo aplicáveis às cooperativas de produção agropecuária compõem a receita tributada no mercado interno, portanto, ser reconhecidas como não incidentes na apuração do rateio proporcional.

Argumenta a Recorrente, no item, entre outros, que: “para determinar a base de cálculo a ser tributada pelo PIS e Cofins, além das exclusões da base de cálculo possíveis a todas as pessoas jurídicas sujeitas a não cumulatividade (receitas de exportação, receitas no mercado interno sujeitas a alíquota zero, suspensão. etc.), é permitido às sociedades cooperativas, devido ao seu tratamento diferenciado, realizar mais algumas exclusões específicas.

Nesse passo, penso que andou bem os esclarecimentos proferidos pela Autoridade Fiscal, no sentido de que caso a receita bruta da cooperativa tenha sofrido exclusões com base no que determina a legislação que trata do PIS e da Cofins nas operações de venda no mercado interno não tributado; Venda com suspensão; Alíquota zero e substituição tributária das mencionadas contribuições; não há que se falar nas exclusões específicas aplicadas às cooperativas (art. da MP 2.15835/ 2001 e art. 17 da Lei nº 10.684/2003), pois, se a base de correspondem a operações sem incidência, não há mais o que ser excluído”.

Assim, entendo correto o procedimento adotado pela fiscalização, sobretudo na máxima de que “não há sentido em excluir algo daquilo que já não é originalmente tributado”, desvirtuando a essência do critério de rateio, consagrado na lei de regência.

Da Receita de Exportação de Mercadorias Recebidas com o Fim Específico de Exportação

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, em relação ao aproveitamento de crédito das despesas diversas, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

Em relação às informações prestadas pela contribuinte na Linha 01 da Ficha 13 do Dacon, relativa à receitas de exportação, a autoridade fiscal explica que, para as saídas com CFOP 5.502 (remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação), a contribuinte não logrou apresentar todos os Memorandos de Exportação que pudessem sustentar os montantes totais informados como remetidos, e considerados exportados, bem como não apresentou relativos Despachos e Registro de Exportação. Explica que, sendo a comprovação da efetiva saída do território nacional requisito essencial para fruição dos benefícios relativos à exportação, não pode o total da receita informada neste CFOP ser acatada para fins da presente apuração.

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.

Em sua defesa, a contribuinte defende que as vendas com fim específico de exportação que não foram comprovadas durante o procedimento fiscal deveriam ser consideradas como vendas com suspensão das contribuições, em virtude de se tratarem de vendas de mercadorias classificadas nos Capítulos 10 e 12 da NCM, vendidas para empresa enquadrada no lucro real. Desta forma, discorda da autoridade fiscal que ajustou a base de cálculo das contribuições, considerando estas vendas como operações no mercado interno, tributando tais receitas.

Inicialmente, observe-se que a contribuinte não contesta a afirmação de que não foram comprovadas as vendas ao exterior que compuseram as receitas de exportação excluídas da base de cálculo pela autoridade fiscal. A contribuinte se limita a afirmar que tais receitas deveriam ser excluídas da base de cálculo da apuração do PIS/Pasep e da Cofins, em razão da suspensão da exigibilidade, nos termos do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004.

Acerca do assunto, remete-se ao entendimento exposto a seguir neste voto - no tópico 5.3 - Das vendas com suspensão - Linha 13 da Ficha 13 do Dacon - cuja conclusão foi de que a contribuinte, para o período de apuração em análise, não estava autorizada a efetuar vendas com suspensão.

Isto porque o artigo 11 da IN 660/2006, atualmente em vigor, esclareceu que, até 4 de abril de 2006 (data de publicação da IN SRF nº 636/2006) não era possível a venda com suspensão prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, uma vez que não estavam estabelecidos os termos e condições requeridos no § 2º do mesmo artigo.

Por conseguinte, para o período de apuração que aqui se tem, resta afastada a tese da suspensão da exigência do PIS/Pasep e da Cofins e, portanto, as receitas excluídas pela contribuinte, informadas inicialmente como receitas de exportação, devem voltar a constituir a base de cálculo da contribuição, como efetuado pela autoridade fiscal.

Base de Cálculo Tributável do PIS/COFINS

A Recorrente traz a discussão o mesmo argumento trazido na Manifestação de Inconformidade, porém sem trazer nenhuma documentação que comprove tal argumentação.

Assim, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, em relação ao aproveitamento de crédito das despesas diversas, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

Ao analisar a Linha 13 da Ficha 13 do Dacon com o detalhamento da conta extraído dos arquivos digitais apresentados em atendimento ao TIF 028/2010, a autoridade fiscal concluiu que a contribuinte 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.

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 SRF nº 660/2006, bem como da inclusão destas receitas na base de cálculo tributável das contribuições não cumulativas.

Alega a interessada que as vendas efetuadas com suspensão das contribuições, efetuadas em conformidade com o artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, sejam consideradas a partir de 1º de agosto de 2004, conforme esclarece o artigo 5º da Instrução Normativa RFB nº 635/2006.

No caso que aqui se tem, verifica-se que a questão se restringe ao início da vigência do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004, uma vez que a autoridade fiscal entende que a suspensão dos recolhimentos do PIS/Pasep e da Cofins somente passou a vigorar em 4 de abril de 2006, após a regulamentação dada pelo artigo 11 da IN SRF nº 660/2006, enquanto que a contribuinte defende a vigência a partir de 1º de agosto de 2004, conforme artigo 5º da IN RFB nº 635/2006.

A fim de dirimir o litígio posto, observa-se, inicialmente, que o artigo 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, determinou a suspensão da incidência de PIS/Pasep e da Cofins sobre as vendas de produtos agropecuários, como se lê:

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, efetuadas pelos cerealistas que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os referidos produtos, por pessoa jurídica e por cooperativa que exerça atividades agropecuárias, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 17 - Produz efeitos:

[...]

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos artigos 8º e 9º desta Lei.

[grifos acrescentados]

Observe-se que, desde sua vigência (artigo 17, inciso III da Lei nº 10.925/2004), em 1º de agosto de 2004, o artigo 9º já estabelecia que a suspensão da incidência do PIS/Pasep e da Cofins, sobre os produtos e pessoas jurídicas que especifica,

remeteu a aplicação da suspensão aos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. Resta claro, portanto, que a mencionada suspensão foi veiculada por norma de eficácia limitada, dependendo sua aplicabilidade de regulamentação a ser expedida pela então Secretaria da Receita Federal (SRF), atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

A redação dos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, por conseguinte, foi alterada pelo artigo 29 da Lei nº 11.051, 29 de dezembro de 2004, que dispôs in verbis:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 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, 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051/04)§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de 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;(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

Art. 17 - Produz efeitos:

[...]

III - a partir de 1º de agosto de 2004, o disposto nos artigos 8º e 9º desta Lei.

[grifos acrescentados]

Como se lê, para as pessoas jurídicas que exerciam atividade de cerealista, não houve alteração em relação à suspensão da incidência do PIS/Pasep e da Cofins na hipótese de venda dos produtos que relaciona. No entanto, é importante destacar novamente que o §2º do artigo 9º da Lei nº 10.925/2004 (alterada pela Lei nº 11.051/2004), estabeleceu que: “a suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal – SRF.” E, como já dito, nos termos da legislação, cabia à Receita Federal do Brasil traçar os termos e as condições para a possibilidade de fruição deste benefício.

Desta forma, ainda que o artigo 34, inciso III, da Lei nº 11.051/2004, tenha determinado que os efeitos da alteração dos artigos 8º e 9º da Lei nº 10.925/2004, dadas por seu artigo 29, somente iniciariam na data de sua publicação, ou seja, em 29 de dezembro de 2004, fato é que a norma estabeleceu com clareza que a efetiva suspensão estaria sujeita aos termos e condições estabelecidos pela RFB.

Neste contexto, a RFB publicou, em 04 de abril de 2006, a Instrução Normativa SRF nº 636, de 24 de março de 2006, na qual disciplinou, conforme previsto pela Lei nº 10.925/2004, a aplicação desta, estabelecendo os termos e condições nos quais se daria a referida suspensão, como se lê:

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - efetuada por cerealista, de produtos in natura de origem vegetal classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) sob os códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

b) 12.01 e 18.01;

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

III - de produtos agropecuários, quando efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária; e

IV - efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade agrícola ou por cooperativa de produção agropecuária, de produto in natura de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da TIPI.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal;

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

§ 2º A suspensão de que trata este artigo alcança somente as vendas efetuadas à pessoa jurídica agroindustrial de que trata o art. 3º.

§ 3º A pessoa jurídica adquirente dos produtos deverá comprovar a adoção do regime de tributação pelo lucro real mediante apresentação, perante a pessoa jurídica vendedora, de declaração firmada pelo sócio, acionista ou representante legal da pessoa jurídica adquirente. § 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a IV do caput o aproveitamento de créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes de aquisição de insumos relativos aos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência dessas contribuições.

[...] Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

Da leitura do dispositivo legal, verifica-se que, de fato, a citada IN, publicada em 24 de março de 2006, especificou, em seu artigo 5º, que seus termos produziram efeitos a partir de 1º de agosto de 2004.

Observe-se, entretanto, que para ter direito ao benefício da suspensão da incidência do PIS/Pasep e da Cofins, durante a vigência da citada IN, a contribuinte deveria cumprir os requisitos obrigatórios dispostos na IN SRF nº 663/2006, relativos às características dos produtos, dos beneficiários, bem como dos adquirentes.

No caso concreto que aqui se tem, no entanto, a contribuinte não traz aos autos alegações ou provas de que cumpriu os requisitos especificados na IN SRF nº 636/2006, durante sua vigência.

De mais a mais, em 25 de julho de 2006, foi publicada a Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, que, ao dispor sobre a suspensão da exigibilidade do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a venda de produtos agropecuários

(artigos 8º, 9º e 15 da Lei nº 10.925/2004), revogou expressamente a IN SRF nº 636/2006 (vide artigo 12), como se lê:

[...]

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - de produtos in natura de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

b) 12.01 e 18.01;

[...]

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:

I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;

II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e III - que exerça atividade agropecuária ou por cooperativa de produção agropecuária, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:

I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;

II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo também realizar o beneficiamento dessa produção.

§ 2º Conforme determinação do inciso II do § 4º do art. 8º e do § 4º do art. 15 da Lei nº 10.925, de 2004, a pessoa jurídica cerealista, ou que exerça as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura, ou que exerça atividade agropecuária e a cooperativa de produção agropecuária, de que tratam os incisos I a III do caput, deverão estornar os créditos referentes à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes

da aquisição dos insumos utilizados nos produtos agropecuários vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma do art. 2º.

[...]

Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:

I - apurar o imposto de renda com base no lucro real;

II - exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e III - utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art. 5º.

[...]

Art. 11. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - em relação à suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 2º, a partir de 4 de abril de 2006, data da publicação da Instrução Normativa nº 636, de 24 de março de 2006, que regulamentou o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004; e II - em relação aos arts. 5º a 8º, a partir de 1º de agosto de 2004.

Art. 12. Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 636, de 2006.

[grifos acrescentados]

Note-se que o artigo 11 da IN 660/2006, atualmente em vigor, esclareceu que, até 4 de abril de 2006 (data de publicação da IN SRF nº 636/2006) não era possível a venda com suspensão prevista no artigo 9º da Lei nº 10.925/2004. Isto porque não estavam estabelecidos os termos e condições requeridos no § 2º do mesmo artigo.

Por conseguinte, para o período de apuração que aqui se tem, resta afastada a suspensão da exigência e, portanto, as receitas excluídas pela contribuinte devem voltar a constituir a base de cálculo da contribuição, como efetuado pela autoridade fiscal.

Ressalte-se, por fim, que em se tratando de orientação contida em Instrução Normativa, como dito em tópico anterior, não há como deixar de acatá-la, nos termos do art. 7º da Portaria MF nº 341/2011, como se lê:

Art. 7º São deveres do julgador:

I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, em especial quanto à imparcialidade, à integridade, à moralidade e ao decoro;

II - zelar pela dignidade da função, sendo-lhe vedado opinar publicamente a respeito de questão submetida a julgamento;

III - observar o devido processo legal, zelando pela rápida solução do litígio;

IV - cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

[grifos acrescidos]

Ademais, como esclarecido em tópico anterior, não cabe à autoridade administrativa apreciar eventual matéria atinente a ofensa à CF ou ao ordenamento jurídico nacional, ficando, isso si, limitada ao cumprimento de suas obrigações legais. Note-se que o foro apropriado para discussão de tal matéria é o Poder Judiciário.

Pelo exposto, mantém-se a glosa das exclusões das receitas relacionadas pela contribuinte como vendas com suspensão.

Previsão Legal para Incidência da Selic

A aplicação da taxa Selic na correção dos créditos de Pis e Cofins não cumulativos não era permitida, conforme havia sido disposto na Súmula Carf n.º 125. Contudo, tal súmula foi revogada, com base no entendimento firmado no julgamento do REsp 1.767.945 PR/STJ. Segue a reprodução da Portaria que revogou a súmula:

“CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS PORTARIA CARF/ME Nº 8.451, DE 22 DE SETEMBRO DE 2022 Revoga a Súmula CARF nº 125.

O PRESIDENTE DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, no uso da atribuição que lhe confere o § 4º do art. 74 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e considerando o que consta do Recurso Especial nº 1.767.945/PR e da Nota Técnica SEI nº 42950/2022/ME, integrante dos autos do Processo SEI nº 15169.100277/2022-18, resolve:

Art. 1º Fica revogada a Súmula CARF nº 125.

Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA”

Uma vez cancelada, a Súmula perdeu sua validade e, conseqüentemente, a matéria deve ser analisada.

Nesse mesmo sentido, a própria Administração Tributária (RFB), levando em consideração as decisões do STJ e do Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho 2021, editou a Instrução Normativa nº 2.055, de 2021, especificamente nos arts. 148 e 152, dispondo que créditos restituídos, reembolsados ou compensados devem ser acrescidos pela Taxa SELIC, bem como nos casos em que seu ressarcimento ultrapassar o prazo de 360 dias da data de protocolo do pedido. Também atualizou o Sistema SIEF da RFB, para aplicar os juros compensatórios, à Taxa Selic, sobre os Pedidos de Ressarcimento do PIS e da COFINS depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido, nos termos da Nota Técnica Codar nº 22 de 30/06/2021.

Sem dúvida, o reconhecimento da incidência da aplicação da Taxa SELIC nos processos de Pedido de Ressarcimento decorre de uma construção jurisprudencial e não por disposição expressa da Lei. Vê-se que o STJ, nos julgados citados, reconhece expressamente a falta de previsão legal a autorizar tal incidência.

Desta forma, conclui-se que a oposição ilegítima por parte do Fisco ao aproveitamento de referidos créditos permite que seja reconhecida a incidência da correção monetária pela aplicação da Taxa SELIC.

Sobre a matéria, também há farta jurisprudência no âmbito da CSRF de que, tendo sido constatada a oposição ilegítima ao ressarcimento de crédito, a correção monetária pela Taxa SELIC deve ser contada a partir do encerramento do prazo de 360 dias para a análise do pedido do contribuinte, conforme o art. 24 da Lei nº 11.457, de 2007, dispondo-se ainda como termo inicial o 361º dia a partir do protocolo do pedido. Esta é a determinação, v.g., da Súmula CARF nº 154, relativa ao crédito presumido de IPI.

Destarte, da leitura que se faz, para a incidência da correção que se pretende, há que existir necessariamente o ato de oposição estatal que foi reconhecido como ilegítimo. No âmbito do processo administrativo de pedidos de ressarcimento tem-se que estes atos administrativos só se tornam ilegítimos caso seu entendimento seja revertido pelas instâncias administrativas de julgamento. Portanto somente sobre a parcela do pedido de ressarcimento que foi inicialmente indeferida e depois revertida é que é possível o reconhecimento da incidência da Taxa SELIC. Tudo isso por força do efeito vinculante das decisões do STJ acima citadas e transcritas.

Conclusão

Diante do exposto voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar provimento parcial para:

- (i) Reverter a glosa de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pela referida contribuição;
- (ii) Reverter a glosa relacionada com as despesas tratamento de efluente; e
- (iii) Acolher a aplicação da taxa Selic a partir do 360º dia a contar da apresentação do pedido, de acordo com decisão do STJ submetida à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.767.945), em conformidade com o cancelamento da súmula CARF nº 125.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow

