



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.904094/2010-92
ACÓRDÃO	3201-012.367 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA MISTA AGROPECUARIA DO BRASIL - COOPERIMBRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

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.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (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 e (ii) 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 preferida 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 27065.43803.280809.1.5.09-0894 (retificador), transmitido em 28 de agosto de 2009, referente a créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no regime da não cumulatividade, no montante de R\$ 412.525,35, decorrentes das operações da interessada no mercado externo, 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 9, emitido em 1º de abril de 2011, por indeferir o pedido de ressarcimento e não homologar a compensação declarada na Declaração de Compensação Eletrônica (Dcomp) nº 41875.73909.300408.1.3.09-1215.

No Relatório Fiscal nº 003/2011, anexo ao Despacho Decisório, juntado aos autos às folhas 120 a 167, a autoridade fiscal após relato do procedimento fiscal passa a análise do direito creditório da interessada concluindo por reconhecer os créditos de R\$ 22.271,41 em fevereiro de 2005 e R\$ 35.549,21 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

No tópico Das receitas de exportação, após demonstrar a composição das receitas de exportação, por CFOP, informadas pela contribuinte na Linha 01 da Ficha 13 do Dacon, 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 Registros 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. Desta forma, a autoridade fiscal demonstra as receitas de exportação acatadas:

	jan/05	fev/05	mar/05
CFOP 7102		3.141.393,84	3.816.945,48
CFOP 7501	1.077.882,92		
CFOP 5502		607.760,12	7.396.163,88
CFOP 6502			932.500,00
exportações ACATADAS =>	1.077.882,92	3.749.153,96	12.145.609,36

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 1.501 e 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:

	jan/05	fev/05	mar/05
(+) exportações ACATADAS	1.077.882,92	3.749.153,96	12.145.609,36
(-) export s/ direito crédito CFOP 7501	1.077.882,92		
(=) export c/ direito a crédito =>	0,00	3.749.153,96	12.145.609,36

A autoridade fiscal fundamenta seu entendimento no artigo 6º da Lei nº 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 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 ou 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, resultando nos seguintes percentuais:

RECEITAS EXPORT C/ DIREITO CRÉDITO	jan/05	fev/05	mar/05
SOJA EM GRÃOS (CONSUMO)		607.760,12	12.145.609,36
MILHO EM GRÃOS (CONSUMO)		3.141.393,84	
Total receita export c/ direito crédito=>	0,00	3.749.153,96	12.145.609,36
Receita bruta total a ser utilizada no critério de rateio =>	13.315.981,43	16.513.443,72	41.419.198,08
PERCENTUAL RECEITA EXPORTAÇÃO TOTAL S/ RECEITA BRUTA TOTAL =>	0,0000%	22,7036%	29,3236%

A seguir, a autoridade fiscal detalha, para cada linha de apuração da Ficha 12 - Apuração de créditos do Dacon, os valores de créditos pleiteados pela empresa e o resultado acatado em decorrência da auditoria:

1. Ficha 12 - Linha 01 - Bens para revenda: glosa de frete sobre compras de bens para revenda tributados à alíquota zero, adquiridos de pessoas jurídicas, por falta de previsão legal:

Discriminação	jan/05	fev/05	mar/05
(+) Bens para revenda (valor pleiteado)	7.991,77	7.605,14	42.336,54
(-) fretes s/ compras bens tributados alíquota zero	3.926,70	3.706,29	34.351,77
01. (=) Bens para revenda (valor acatado)	4.065,07	3.898,85	7.984,77

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, como demonstra:

Discriminação	jan/05		fev/05		mar/05	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
01. Bens para revenda (valor acatado)	4.065,07	0,00	3.898,85	0,00	7.984,77	0,00

2. Ficha 12 - Linha 02 - Bens utilizados como insumos:

(i) excesso de fretes sem compras (transferências entre estabelecimentos):

Relata a autoridade fiscal que, dos arquivos digitais apresentados, as aquisições de insumos se referem a produtos químicos (hipoclorito de sódio), 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 de pessoas jurídicas) estão segregados por tipo de produto vegetal (consumo): aveia preta em grãos, milho em grãos, soja em grãos, trigo em grãos e triguilho em grãos. Entretanto, constata a autoridade fiscal que somente houve aquisição, em alguns meses, de aveia branca em grãos e soja em grãos que justificariam a aquisição de serviços de frete. Desta forma, verificou que, para alguns meses do período, a empresa pleiteou créditos apenas sobre fretes incorridos, sem as respectivas aquisições.

A autoridade fiscal explica que, como a Cooperativa não esclareceu ou relacionou os dispêndios com fretes, especificamente com as compras de produtos, não restou possível verificar a que título tais fretes foram pagos, o que tornou inviável acatar os valores pleiteados. Além disto, o esclarecimento 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.

Desta forma, a autoridade fiscal não reconhece os créditos relativos a fretes informados sobre compras de produtos vegetais, no seguintes montantes:

FRETES S/ COMPRAS PRODUTOS VEGETAIS	jan/05	fev/05	mar/05
FRETE SOBRE COMPRAS AVEIA PRETA EM GRAOS (CONSUMO)	0,00	850,95	3.589,41
FRETE SOBRE COMPRAS MILHO EM GRAOS (CONSUMO)	158.422,52	205.250,90	90.830,04
FRETE SOBRE COMPRAS SOJA EM GRAOS (CONSUMO)	0,00	79.787,03	342.624,89
FRETE SOBRE COMPRAS TRIGO EM GRAOS (CONSUMO)	0,00	241,32	25.344,71
FRETE SOBRE COMPRAS TRIGUILHO EM GRAOS (CONSUMO)	0,00	1,68	32,77
Total ==>>	158.422,52	286.131,88	462.421,82

(ii) insumos 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, conforme demonstra:

Discriminação		jan/05	fev/05	mar/05
i	(+) Bens utilizados como insumos (pleiteado)	191.132,22	291.815,29	470.407,92
	(-) excesso de fretes s/ compras (transferências)	158.422,52	286.131,88	462.421,82
	ii (-) insumos recebidos de PJ cooperada	15.348,20		
02. (=) Bens utilizados como insumos (acatado)		17.361,50	5.683,41	7.986,10

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:

Discriminação	jan/05		fev/05		mar/05	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
SOJA EM GRAOS (CONSUMO) (a)	17.361,50		5.683,41		7.986,10	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)			96,3196%	3,6804%	70,6764%	29,3236%
Aquisições a apropriar crédito (c=a*b)			5.474,24	209,17	5.644,29	2.341,81
DEMAIS BENS, SUJEITOS A RATEIO (a)	17.361,50					
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%				
Aquisições a apropriar crédito (c=a*b)	17.361,50	0,00				
02. (=) Bens utilizados como insumos (acatado)	17.361,50	0,00	5.474,24	209,17	5.644,29	2.341,81
	17.361,50		5.683,41		7.986,10	

3. Ficha 12 - Linha 03 - Serviços utilizados como insumos:

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 autoridade fiscal verificou que 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, conforme estabelecido no artigo 8º, §4º, inciso I, letra "a" da IN SRF nº 404/2004.

Desta forma, demonstra o valor considerado como serviços utilizados como insumos:

Discriminação		jan/05	fev/05	mar/05
03.	(+) Serviços utilizados como insumos (pleiteado)	63.208,06	13.448,41	15.080,90
	(-) serviços não aplicados na produção	18.699,14		
03. (=) Serviços utilizados como insumos (acatado)		44.508,92	13.448,41	15.080,90

Por conseguinte, demonstra o rateio e a vinculação das aquisições de cada serviço ou grupo de serviços às receitas no mercado interno ou na exportação:

Discriminação	jan/05		fev/05		mar/05	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
SERVIÇOS RELATIVOS A LINTER DE ALGODÃO (a)	37.000,00					
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%				
Aquisições a apropriar crédito (c=a*b)	37.000,00	0,00				
DEMAIS SERVIÇOS, SUJEITOS A RATEIO (a)	7.508,92		13.448,41		15.080,90	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%	77,2964%	22,7036%	70,6764%	29,3236%
Aquisições a apropriar crédito (c=a*b)	7.508,92	0,00	10.395,13	3.053,28	10.658,63	4.422,27
03.(=) Serviços utilizados como insumos (acatado)	44.508,92	0,00	10.395,13	3.053,28	10.658,63	4.422,27
	44.508,92		13.448,41		15.080,90	

4. Ficha 12 - 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, como segue:

Discriminação	jan/05		fev/05		mar/05	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
SALDOS MENSAIS ESCRITURADOS ENERGIA ELÉTRICA (a)	75.035,96		92.009,41		32.151,87	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%	77,2964%	22,7036%	70,6764%	29,3236%
Dispêndios a apropriar crédito (c=a*b)	75.035,96	0,00	71.119,92	20.889,49	22.723,78	9.428,09
04.Despesas de energia elétrica (acatada)	75.035,96	0,00	71.119,92	20.889,49	22.723,78	9.428,09

5. Ficha 12 - Linha 05 - Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas:

Da mesma forma que no item anterior, a autoridade fiscal acata o valor pleiteado na linha 05 da Ficha 12 do Dacon porém, em razão da alteração dos percentuais de rateio, demonstra os valores rateados entre as receitas no mercado interno e exportação:

Discriminação	jan/05		fev/05		mar/05	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
DESPESAS ESCRITURADAS DE ALUGUEIS (a)	103.533,09		104.389,89		117.647,31	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%	77,2964%	22,7036%	70,6764%	29,3236%
Dispêndios a apropriar crédito (c=a*b)	103.533,09	0,00	80.689,58	23.700,31	83.148,86	34.498,45
05.Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas (acatada)	103.533,09	0,00	80.689,58	23.700,31	83.148,86	34.498,45

6. Ficha 12 - 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 contribuinte acatou os montantes mensais informados na linha 07 da Ficha 12 do Dacon efetuando, entretanto, alteração nos valores vinculados às receitas no mercado interno e exportação:

Discriminação	jan/05		fev/05		mar/05	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
FRETE S/ SOJA EM GRAOS (CONSUMO) (a)	0,00		1.341,48		611.143,43	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%	96,3196%	3,6804%	70,6764%	29,3236%
Aquisições a apropriar crédito (c=a*b)	0,00	0,00	1.292,11	49,37	431.934,04	179.209,39
FRETE S/ MILHO EM GRAOS (CONSUMO) (a)	211.339,27		321.983,46		8.564,71	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%	80,9767%	19,0233%	100,0000%	0,0000%
Aquisições a apropriar crédito (c=a*b)	211.339,27	0,00	260.731,74	61.251,72	8.564,71	0,00
DEMAIS FRETES, NÃO SUJEITOS A RATEIO (a)	10.753,03		30.830,83		98.119,72	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%	100,0000%	0,0000%	100,0000%	0,0000%
Aquisições a apropriar crédito (c=a*b)	10.753,03	0,00	30.830,83	0,00	98.119,72	0,00
07. Despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (acatada)	222.092,30	0,00	292.854,68	61.301,09	538.618,47	179.209,39
	222.092,30		354.155,77		717.827,86	

7. Ficha 12 - Linha 10 - Base de cálculo créditos a descontar referente ativo imobilizado:

Em razão de acatar os valores pleiteados, informados na linha 10 da Ficha 12 do Dacon, 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:

Discriminação	jan/05		fev/05		mar/05	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
Base Cálculo referente ATIVO IMOBILIZADO (a)	41.511,22		42.271,12		43.436,73	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%	77,2964%	22,7036%	70,6764%	29,3236%
Dispêndios a apropriar crédito (c=a*b)	41.511,22	0,00	32.674,03	9.597,09	30.699,51	12.737,22
10. Base de cálculo créditos a descontar referente ativo imobilizado (Lei 10.833/03 e Lei 11051/04)	41.511,22	0,00	32.674,03	9.597,09	30.699,51	12.737,22

8. Ficha 12 - 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 12 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:

Discriminação	jan/05		fev/05		mar/05	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
ENCARGOS AMORTIZAÇÃO (a)	24.355,87		24.436,52		24.436,51	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%	77,2964%	22,7036%	70,6764%	29,3236%
Dispêndios a apropriar crédito (c=a*b)	24.355,87	0,00	18.888,54	5.547,98	17.270,84	7.165,67
11. Encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis (acatado)	24.355,87	0,00	18.888,54	5.547,98	17.270,84	7.165,67

9. Ficha 12 - Linha 15 - Créditos a descontar:

Após a análise das linhas 1 a 13 da Ficha 12, a autoridade fiscal demonstra a base de cálculo dos créditos a descontar, vinculadas às receitas decorrentes de vendas no mercado interno e externo:

Discriminação	janeiro/2005		fevereiro/2005		março/2005	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
Créditos a descontar à alíquota de 7,6% - aquisições no mercado interno						
01. Bens para revenda	4.065,07	0,00	3.898,85	0,00	7.984,77	0,00
02. Bens utilizados como insumos	17.361,50	0,00	5.474,24	209,17	5.644,29	2.341,81
03. Serviços utilizados como insumos	44.508,92	0,00	10.395,13	3.053,28	10.658,63	4.422,27
04. Despesas de energia elétrica	75.035,96	0,00	71.119,92	20.889,49	22.723,78	9.428,09
05. Despesas de aluguel de prédios locados de pessoas jurídicas	103.533,09	0,00	80.689,58	23.700,31	83.148,86	34.498,45
06. Despesas de aluguel máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas						
07. Despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda	222.092,30	0,00	292.854,68	61.301,09	538.618,47	179.209,39
08. Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil						
09. Encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado						
10. Base de cálculo créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado	41.511,22	0,00	32.674,03	9.597,09	30.699,51	12.737,22
11. Encargos de amortização de edificações e benfeitorias em imóveis	24.355,87	0,00	18.888,54	5.547,98	17.270,84	7.165,67
12. Devolução de vendas sujeitas à alíquota 7,6%						
13. Outras operações com direito a crédito						
14. BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS A DESCONTAR	532.463,93	0,00	515.994,96	124.298,42	716.749,14	249.802,91
15. Créditos a descontar (L14 x 7,6%)	40.467,26	0,00	39.215,62	9.446,68	54.472,93	18.985,02

10. Ficha 12 - Linha 18 - 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 18 da Ficha 12 do Dacon), além das bases de cálculo e metodologia de apuração, em razão do Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 028/2010, item 08. 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:

		Base cálculo dos créditos presumidos a descontar		
NCM	PRODUTO	jan/05	fev/05	mar/05
10.04	AVEIA PRETA EM GRAOS (CONSUMO)	0,00	0,37	0,00
4401	LENHA	0,00	36.151,98	16.173,14
10.05	MILHO BAIXO PADRAO (CONSUMO)	3.315,73	4.371,48	11.436,59
10.05	MILHO EM GRAOS (CONSUMO)	1.171.239,12	808.105,93	1.872.156,86
12.01	SOJA EM GRAOS (CONSUMO)	3.800.095,82	3.080.417,85	18.280.385,34
10.01	TRIGO EM GRAOS (CONSUMO)	333.331,08	273.187,15	766.649,82
10.01	TRIGUILHO EM GRAOS (CONSUMO)	5.103,75	31.344,14	5.517,60
10.01	TRITICALE EM GRAOS (CONSUMO)	6.810,77	6.356,24	1.142,87
TOTAL =>		5.319.896,27	4.239.935,14	20.953.462,22

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/reacondicionamento 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.

Posto isto, 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, tratando-se 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:

		Glosas da base cálculo dos créditos presumidos		
NCM	PRODUTO	jan/05	fev/05	mar/05
10.04	AVEIA PRETA EM GRAOS (CONSUMO)	0,00	0,37	0,00
4401	LENHA	0,00	36.151,98	16.173,14
10.05	MILHO BAIXO PADRAO (CONSUMO)	3.315,73	4.371,48	11.436,59
10.05	MILHO EM GRAOS (CONSUMO)	1.171.239,12	808.105,93	1.872.156,86
12.01	SOJA EM GRAOS (CONSUMO)	3.800.095,82	3.080.417,85	18.280.385,34
10.01	TRIGO EM GRAOS (CONSUMO)	333.331,08	273.187,15	766.649,82
10.01	TRIGUILHO EM GRAOS (CONSUMO)	5.103,75	31.344,14	5.517,60
10.01	TRITICALE EM GRAOS (CONSUMO)	6.810,77	6.356,24	1.142,87

(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, ainda que houvesse possibilidade de apuração de eventual crédito presumido, este não poderia ser utilizado como objeto de declaração de compensação ou pedido de ressarcimento, em razão da vedação posta no artigo 8º, §3º, inciso II da IN SRF nº 660/2006, a qual corrobora o entendimento dos artigos 1º e 2º do ADI SRF nº 15/2005, aplicável tanto a pedidos relacionados a créditos vinculados ao mercado externo, quanto vinculados ao mercado interno. Assim, nada resultou como base de cálculo de crédito presumido a descontar, referente a aquisições de pessoas físicas, como segue:

Discriminação	Base cálculo dos créditos presumidos a descontar		
	Jan/05	fev/05	mar/05
(+) Base cálculo crédito presumido a descontar - agroindústria (pleiteado)	5.319.896,27	4.239.935,14	20.953.462,22
(-) ausência de previsão legal p/ crédito presumido na condição de cerealista	5.319.896,27	4.239.935,14	20.953.462,22
18. (=) Base cálculo crédito presumido a descontar - agroindústria (acatado)	0,00	0,00	0,00

11. Ficha 12 - Linha 19 - Crédito presumido relativo a estoque de abertura:

A autoridade fiscal relata que os montantes de créditos pleiteados, em cada mês, são os mesmos apurados e acatados em procedimento de auditoria realizado no primeiro trimestre de opção pela não cumulatividade, formalizado no processo administrativo fiscal nº 13951.000342/2004-64, à exceção do mês de março/2005, no qual a contribuinte indicou créditos superiores. De fato, explica, a soma dos créditos no mês de março resulta em montante de R\$ 57.087,54, quando deveria ser R\$ 56.487,54. Não havendo justificativa para tal adicional, realizou a glosa de R\$ 600,00, relativo ao mês de março/2005.

Desta forma, considerando os montantes mensais indicados na Linha 19 da Ficha 12 do Dacon, explica a autoridade fiscal que se deve reformar os valores rateados entre as receitas no mercado interno e exportação, por conta de diferenças nas receitas de exportação acatadas no período, como demonstra:

Discriminação	COFINS					
	jan/05		fev/05		mar/05	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
Crédito Presumido relativo a estoque de abertura (pleiteado)	56.487,54		56.487,54		57.087,54	
Acréscimo não justificado de crédito presumido	0,00		0,00		600,00	
Crédito Presumido relativo a estoque de abertura apurado (a)	56.487,54		56.487,54		56.487,54	
Percentual de rateio para vinculação às receitas (b)	100,0000%	0,0000%	77,2964%	22,7036%	70,6764%	29,3236%
crédito presumido a apropriar (c=a*b)	56.487,54	0,00	43.662,81	12.824,73	39.923,35	16.564,19
19. Crédito Presumido relativo a estoque de abertura (acatado)	56.487,54	0,00	43.662,81	12.824,73	39.923,35	16.564,19

12. Ficha 12 - Linha 26 - Total de outros créditos:

Diante do exposto nos tópicos anteriores, a autoridade fiscal demonstra os valores totais de outros créditos - somatório das linhas 18 e 19 - apurados, segundo o que já se expôs, como vinculados a receitas decorrentes de vendas no mercado interno e mercado externo, como segue:

Discriminação	janeiro/2005		fevereiro/2005		março/2005	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
Apuração de outros créditos						
16. Créditos calculados à alíquotas diferenciadas						
17. Créditos calculados por unidade de produto						
18. Crédito presumido - atividades agroindustriais	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
19. Crédito presumido relativo a estoque de abertura	56.487,54	0,00	43.662,81	12.824,73	39.923,35	16.564,19
20. Crédito presumido - atividade imobiliária						
21. Demais créditos da atividade imobiliária						
22. Créditos a descontar Cofins importação- alíquota 7,6%						
23. Créditos a descontar Cofins importação- alíquota diferenciada						
24. Créditos a descontar Cofins importação-alíquota unid produto						
25. Outros créditos a descontar						
26. TOTAL DE OUTROS CRÉDITOS (soma L16 a L25)	56.487,54	0,00	43.662,81	12.824,73	39.923,35	16.564,19

13. Ficha 12 - Linha 27 - Total dos créditos apurados no mês:

Encerrando a análise dos créditos básicos (linha 15 da Ficha 12) e do crédito presumido (linha 26 da Ficha 12), a autoridade fiscal demonstra o total dos créditos apurados no mês, de acordo com o critério de rateio já exposto:

Discriminação	janeiro/2005		fevereiro/2005		março/2005	
	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação	vinculados à receita mercado interno	exportação
27. TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS NO MÊS (L15+L26)	96.954,80	0,00	82.878,43	22.271,41	94.396,28	35.549,21

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:

1. Ficha 13 - Linha 11 - Exclusões da receita de exportação:

A autoridade fiscal esclarece que, como já fundamentado no tópico Das Receitas de Exportação, a contribuinte não logrou comprovar parte da receita de exportação, portanto, tais receitas não podem compor o montante informado na Linha 11 da Ficha 13 do Dacon. Posto isto, a autoridade fiscal demonstra o valor das exportações não confirmadas ou não comprovadas como segue:

	jan/05	fev/05	mar/05
export não confirmada CFOP 5502		959.166,67	1.171.666,67
(=) total export não confirm =>	0,00	959.166,67	1.171.666,67

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.

2. Ficha 13 - Linha 13 - Exclusões com vendas com suspensão:

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, como demonstra:

	jan/05	fev/05	mar/05
Receitas com Suspensão	786.809,85	2.274.915,40	15.251.322,96

3. Ficha 13 - Linha 24 - Outras exclusões:

A contribuinte informou na linha 24 da Ficha 13 outras exclusões, cujo detalhamento foi extraído dos arquivos digitais apresentados em atendimento ao TIF 028/2010, sendo: repasses aos associados; vendas de mercadorias a associados e serviços prestados associados.

(a) repasses não comprovados aos associados:

A autoridade fiscal intimou a contribuinte, mediante TIF 028/2010, item 16, 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 ao associado, por serem contas de apuração de custo de mercadorias 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.

A autoridade fiscal esclarece que os valores que restaram comprovados são unicamente aqueles decorrentes dos recebimentos de mercadorias de seus

associados cooperados, indevidamente informados pela contribuinte como insumos na Linha 02 da Ficha 12 do Dacon (glosados na presente autuação), os quais foram considerados como exclusão da base de cálculo da contribuição, como segue:

	jan/05	fev/05	mar/05
(+) repasses aos associados (pleiteado)	3.848.217,62	3.394.181,58	17.962.315,34
(-) recebimento de mercadorias (glosado na Linha 02, Ficha 12)	15.348,20		
(=) glosa de repasses não comprovados aos associados	3.832.869,42	3.394.181,58	17.962.315,34

(b) 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 028/2010, 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 na Linha 13 da Ficha 13. Assim, conclui que permitir a exclusão de vendas a associados na Linha 24 seria permitir dupla exclusão da mesma receita, pois que nas receitas de vendas à alíquota zero, excluídas na Linha 13, já constam as mesmas vendas realizadas aos associados.

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:

	jan/05	fev/05	mar/05
(+) total vendas a associados	5.710.993,22	7.120.239,04	9.656.313,44
(-) vendas tributadas	3.710,00	95.996,00	61.400,00
(=) exclusões em duplicidade =>	5.707.283,22	7.024.243,04	9.594.913,44

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

		FICHA 13		
Discriminação		jan/05	fev/05	mar/05
L26. BASE DE CÁLCULO DA COFINS (pleiteada)		(5.415.062,29)	(8.905.194,50)	(26.302.829,49)
i	(+) Linha 11: exportações não comprovadas	0,00	959.166,67	1.171.666,67
ii	(+) suspensão não aplicável no período	786.809,85	2.274.915,40	15.251.322,96
iii.1	(+) repasses não comprovados a associados	3.832.869,42	3.394.181,58	17.962.315,34
iii.2	(+) venda mercadorias a associados - duplicidade exclusão aliq zero	5.707.283,22	7.024.243,04	9.594.913,44
L26. BASE DE CÁLCULO DA COFINS (reconstituída)		4.911.900,20	4.747.312,19	17.677.388,92
L27. Cofins apurada (reconstituída)		373.304,42	360.795,73	1.343.481,56

Na *Ficha 17B - Linha 13 - Saldo de créditos no mês - Mercado Interno*, a autoridade fiscal afirma que a apuração de saldo de créditos relativos ao mercado interno deve ser refeita em razão de: (a) o saldo de créditos a transportar do período precedente foi apurado como nulo quando da análise anterior para o 4º trimestre de 2004; (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.

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 Cofins apurada como devida neste procedimento fiscal, razão pela qual utilizou também o saldo de créditos vinculados ao mercado externo.

Discriminação	janeiro/2005	fevereiro/2005	março/2005
Créditos de Cofins a descontar sobre vendas no mercado interno			
09. Saldo de créditos do mês anterior	0,00	0,00	0,00
10. Total de créditos apurados no mês, após ajuste	96.954,80	82.878,43	94.396,28
11. TOTAL DE CRÉDITOS DISPONÍVEIS NO MÊS	96.954,80	82.878,43	94.396,28
12. (-) Créditos descontados no mês	96.954,80	82.878,43	94.396,28
13. SALDO DE CRÉDITO DO MÊS - MERCADO INTERNO	0,00	0,00	0,00

Na *Ficha 17B - Linha 21 - Saldo de créditos no mês - Exportação*, a autoridade fiscal esclarece que a apuração de saldo de créditos relativos a exportação, informada pela contribuinte, deve ser refeita em razão de: (a) o saldo de créditos a transportar do período precedente foi apurado como nulo quando da análise anterior para o 4º trimestre de 2004; (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.

Assim, a autoridade fiscal demonstra a recomposição do saldo de créditos relativo às exportações, concluindo que nada restou de saldo de créditos relativo ao mercado externo, como segue:

Discriminação	janeiro/2005	fevereiro/2005	março/2005
Créditos de COFINS a descontar referente exportações			
14. Saldo de créditos do mês anterior	0,00	0,00	0,00
15. (-) Créditos compensados no mês	0,00	0,00	0,00
16. (-) Créditos objeto de pedido de ressarcimento no mês	0,00	0,00	0,00
17. SALDO NÃO UTILIZADO DE CRÉDITOS DO MÊS ANTERIOR	0,00	0,00	0,00
18. Total de créditos apurados no mês, após ajuste	0,00	22.271,41	35.549,21
19. TOTAL DE CRÉDITOS DISPONÍVEIS NO MÊS	0,00	22.271,41	35.549,21
20. (-) Créditos descontados no mês	0,00	22.271,41	35.549,21
21. SALDO DE CRÉDITO DO MÊS - EXPORTAÇÃO	0,00	0,00	0,00

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 encaminha manifestação de inconformidade, às folhas 15 a 76, na qual, após a descrição dos fatos, expõe sua razões de contestação.

No tópico *Do Direito ao Ressarcimento dos Créditos - Incentivo às Exportações*, a contribuinte 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.

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 de apuração, 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 Leis 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.

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 nºs 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 do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 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 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.

No título *Serviços Utilizados como Insumos*, 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.

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 do artigo 3º das Lei nº 10.637/2002 e 3º da Lei 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 interessada 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 1.101 e 2.101, 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 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 seja utilizados como insumos, conforme descrito no inciso II do artigo 3º

das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pelas empresas que produzam mercadorias descritas no artigo 8º da Lei nº 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 física de lenha utilizada como insumo na produção de mercadorias descritas no artigo 8º da Lei nº 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) nº 15 de 22 de dezembro de 2005, de que o valor do crédito presumido previsto no artigo 8º da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 comprovadas:

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 no Capítulo 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 venda como operações no mercado interno, tributando tais receitas.

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 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 635/2004.

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 nº 635/2004, que permite à cooperativa efetuar exclusões de mercadorias comercializadas que ainda não tenham sido adquiridas do associado.

Explica que, como é comum no seu ramos 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.

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 à contabilização 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 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 07-39.993 - 4ª Turma da DRJ/FNS apresenta 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 da contribuição 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) o 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) o 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) o 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

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 exportações, e não obstante minha irresignação pessoal, esta é a redação legal vigente à época dos fatos e a que deve ser observada nesta seara administrativa como já mencionado alhures, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho.

Assim, não merece reparo 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.

Nestes 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.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do 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 acrescentados]

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 auferirem 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 acrescentados]

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 artigo 8º e 9º desta Lei.

[grifos acrescidos]

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 artigo 8º e 9º desta Lei.

[grifos acrescidos]

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 artigo 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 acrescidos]

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 nº 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, consequentemente, 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 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; e
- (ii) 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