ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11030.001088/2009-92

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	11030.001088/2009-92
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3301-005.686 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de fevereiro de 2019
Matéria	PIS/PASEP
Recorrente	COOPERATIVA TRITICOLA DE GETULIO VARGAS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO

Não se justifica a diligência para apurar informações quando os documentos e fatos constantes do processo são suficientes para convencimento do julgador.

PRELIMINAR. NULIDADE.

Os casos de nulidade absoluta restringem-se aos previstos na legislação. Se não forem verificados os casos taxativos enumerados no art. 59 do mesmo normativo, não se justifica argüir a nulidade do lançamento de ofício.

NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Somente se consideram isentas do PIS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. CUSTO AGREGADO.

Custo agregado ao produto agropecuário está limitado aos dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização e armazenamento dos produto entregue pelo cooperado.

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. VENDAS DE PRODUTOS A ASSOCIADOS.

A exclusão da base de cálculo da receita de vendas de produtos a associados limita-se aos produtos vinculados diretamente com a atividade por eles exercida e que seja objeto da cooperativa, desde que sejam contabilizadas destacadamente.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. ATO COOPERATIVO. INCIDÊNCIA.

A partir de 1º.10.1999, por força da MP 1.858-6/99, as sociedades cooperativas estão sujeitas ao PIS sobre o seu faturamento, incidindo a contribuição sobre a totalidade das receitas, com as exclusões previstas no art. 15 da MP 2.158/2001 e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003, para as cooperativas de produção agropecuária.
NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. HIPÓTESE. IMPOSSIBILIDADE.

As exclusões de base de cálculo do PIS, nos termos do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, não configuram hipótese em que é autorizada a compensação do saldo credor com débitos de tributos administrados pela RFB ou o seu ressarcimento, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Foi proposta a conversão do julgamento em diligência, que não foi acatada pela turma. Vencido o Conselheiro Ari Vendramini.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo da Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen, Marco Antonio Marinho Nunes e Ari Vendramini.

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 10-037.788, que julgou improcedente manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte, mantendo o indeferimento parcial do PER apresentado, consoante despacho decisório acostado aos autos.

Inconformada com o não reconhecimento do direito creditório pleiteado, a requerente apresentou Recurso Voluntário, com as seguintes alegações :

I – DOS FATOS E DO HISTÓRICO DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO REFERENTE AO SEGUNDO TRIMESTRE DE 2005

- o Acórdão DRJ deve ser revisto e reformado, pois a recorrente é sociedade cooperativa, subsumindo-se ao regime não cumulativo da Contribuição ao PIS e, para tanto, para consecução de seus objetivos a recorrente industrializa e comercializa produtos, fazendo jus a créditos de PIS quando da aquisição de insumos empregados no processo produtivo e de comercialização de sua produção, por tal motivo efetivou

pedidos de ressarcimento dos saldos credores acumulados do PIS, que foram indeferidos pela autoridade fiscalizadora, por não concordar com alguns critérios de cálculo adotados pela cooperativa, concluindo que a cooperativa teria saldos devedores não declarados em DCTF e nem recolhidos.

- o presente processo visava a análise dos pedidos de ressarcimento do saldo de créditos referentes ao PIS não cumulativo acumulado no período do segundo trimestre de 2005, e não deve prosperar o indeferimento pois os créditos pleiteados estão de acordo com a legislação de regência.

II – DOS FUNDAMENTOS JURÍDICOS

2.1 – DAS DIVERGÊNCIAS NOS CÁLCULOS APURADOS PELA AUTORIDADE FISCALIZADORA

2.2.1 – AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

- foi glosado o crédito apropriado sobre aquisições considerados como insumo de produção que, conforme alega a autoridade autuante que tais insumos não se sujeitam ao pagamento das contribuições de acordo com o artigo 42 da MP 2.158-35, que determina que as vendas efetuadas por distribuidor e varejista ficam reduzidas a zero não integrando, portanto, a base de cálculo dos créditos. Entretanto, a previsão legal para o crédito das contribuições encontra-se no Inciso II do artigo 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, tendo estes dispositivos legais autorizado expressamente o creditamento quando utilizados como insumo de produção.

- além disso, tais mercadorias estão sujeitas ao regime de incidência monofásica das contribuições, portanto tais produtos estão sujeitos á incidência das contribuições, conforme pronunciamento da Secretaria da Receita Federal, na Solução de Consulta nº 51 de 31/03/2005, que afirma que produtos sujeitos a incidência monofásica, quando usados como insumos de produção, geram direito a crédito das citadas contribuições.

- assim não merece prosperar o argumento da autoridade fiscal autuante.

2.2.2 – AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

- a autoridade fiscal constatou que a cooperativa adquiriu e revendeu mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições que estão sujeitas a alíquota zero, excluindo assim tais valores da base de cálculo dos créditos;

- conforme demonstrativos fornecidos á autoridade fiscal as mercadorias adquiridas com alíquota zero não foram computadas na base de cálculo do crédito, não cabendo nenhuma exclusão pois " não tem lógica excluir da base de cálculo dos créditos o valor da receita de venda dessas

mercadorias, se a cooperativa tivesse incluído tais mercadorias na base de cálculo dos créditos. Assim, o que deveria ser excluído seria o valor das aquisições e não o valor das vendas conforme alega ter feito o agente fiscalizador."

2.3 – DO DIREITO A CONSTITUIÇÃO E AO RESSARCIMENTO DO CRÉDITO PRESUMIDO – AGROINDÚSTRIA A PARTIR DE 01/08/2004

- a autoridade fiscal afirma que a partir de 01/08/2004 não existe mais previsão legal para o benefício do crédito presumido previsto no § 10 do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e no § 11 do artigo 3º da lei nº 10.833/203, pois este benefício foi revogado pelo artigo 16 da Lei nº 10.925/2004, por tal motivo efetuou a glosa de tais valores.

- a recorrente, a partir de 01/08/2004, passou a se apropriar dos créditos presumidos previstos no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, cuja vigência está disposta no artigo 17 do mesmo diploma legal, portanto, não há prevalecer o argumento da autoridade fiscal, podendo tal crédito ainda ser objeto de pedido de ressarcimento em função das exportações ou em função da sua origem, conforme artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 e artigo 16 da Lei nº 11.116/2005, não importando se tais créditos se acumularam em função de vendas sujeitas a alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência..

2.4 – DAS RECEITAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO

- a recorrente efetuou vendas de soja e milho com fim específico de exportação, sendo que tais receitas não sofrem incidência de PIS e COFINS,

- citando o artigo 7º da Lei nº 10.637/2002, alega a recorrente que a autoridade fiscal afirma que o não houve comprovação das vendas remetidas diretamente para embarque ou para recinto alfandegado, sendo por tal desconsideradas como vendas com fim específico de exportação, pois alguns destinatários não tem registro no SISCOMEX e outros tem tal registro porém não possuem recinto alfandegado, tendo sido descaraterizadas 100 % das vendas realizadas com este fim

- a autoridade fiscal se contradisse pois admitiu quer o ônus da prova quanto á efetiva exportação é de responsabilidade da comercial exportadora, e depois afirma que a recorrente não apresentou tal comprovação, reitera a recorrente que a responsabilidade por tal prova é da comercial exportadora, e que possui em seus arquivos memorandos de exportação que comprovam o efetivo embarque das mercadorias para o exterior.

2.5 – QUANTO Á APURAÇÃO DOS DÉBITOS (RECEITAS) – DAS EXCLUSÕES PERMITIDAS ÁAS COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA

2.5.1 – CUSTOS DAS MERCADORIAS E BENS VENDIDOS AOS ASSOCIADOS

- a autoridade fiscal afirma que a recorrente excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições os custos referentes ás vendas de mercadorias e produtos aos associados, entretanto nem todos os custos são referentes ás vendas para associados, pois também são produzidos insumos enviados aos cooperados sob regime de integração, onde não ocorre a venda, portanto essa parcela do custo seria considerada custo agregado aos produtos dos associados e, ainda, a lei não exige que haja industrialização dos produtos adquiridos de associados de cooperativa para que haja a exclusão do valor pago para o associado pelo seu produto das bases de cálculo do PIS e da COFINS, portanto não deve prosperar o argumento da autoridade fiscal.

2.5.2 – CUSTO DOS PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS VENDIDOS A TERCEIROS (CUSTO AGREGADO)

- a autoridade fiscal afirma que a recorrente excluiu indevidamente da base de cálculo do PIS e da COFINS os custos agregados aos produtos industrializados pela cooperativa e vendidos a terceiros, alegando que apenas os custos agregados aos produtos agropecuários dos cooperados entregues á cooperativa para comercialização é que poderiam ser objeto da exclusão,

- citando o artigo 17 da Lei nº 10.684/2003 e o § 8º c/c o Inciso V do artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, afirma a recorrente que o auto de infração está eivado irregularidades pois com base nos dispositivos citados, é claro que os custos de produção agregados na elaboração dos produtos agropecuários entregues pelos cooperados á cooperativa podem ser deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

2.6 – DAS RECEITAS OBTIDAS NAS SEÇÕES DE VAREJO – RECEITAS DISCRIMINADAS NAS LINHAS 01 A 09 DA DACON

- a autoridade fiscal entendeu serem tributadas as receitas obtidas nas seções de varejo (supermercados), com a exclusão da alíquota zero e a substituição tributária pois tais receitas não estariam individualizadas, ou seja, não seria possível identificar as que são provenientes de vendas a associados e ao público em geral,

- ao contrário do que afirma a autoridade fiscal a recorrente mantém tais receitas provenientes de vendas a associados, de forma individualizada, conforme comprovam seus controles e inclusão de tais receitas na rubrica contábil "outras exclusões" e estão discriminadas nas linas 01 a 09 da DACON porém, com as exclusões permitidas para as cooperativas, não restou base tributável para o PIS e a COFINS,

- a falta de comprovação das alegações pela autoridade fiscal é motivo de nulidade do procedimento, pois embasa-se no arbítrio e na presunção da autoridade fiscalizadora, procedimento não amparado por lei e caso a autoridade fiscal quisesse lançar alguma irregularidade deveria fazer prova em contrário dos documentos apresentados pela recorrente, como a autoridade fiscal não prova, mas apenas alegou a irregularidade, não merece procedência os seus argumentos, pois é vedado á Administração atuar sob presunção fiscal.

2.7 – EXCLUSÃO DOS VALORES REPASSADOS

- a autoridade fiscal considerou a incidências do PIS e da COFINS sobre todas as operações de prestação de serviços, independentemente de terem sido prestadas por associado ou terceiro, não considerando nenhuma exclusão da base de cálculo, por entender que somente a partir de dezembro de 2005 passou a ser permitida a exclusão da base de cálculo dos repasses aos associados, com a alteração promovida pela Lei nº 11.196/2005 e pelo artigo 30 da Lei nº 11.051/2004.

- a autoridade fiscal deixou de aplicar o § único do artigo 79 da Lei nº 5.764/71, a qual define que os atos cooperados não são receitas e, portanto, o que existe é uma não incidência, portanto, quando um serviço é prestado por um associado está configurado o ato cooperativo e, configurado o ato cooperativo, não haverá a incidência de PIS e COFINS, e também o artigo 87 da mesma lei, que define o diferenciado tratamento tributário a ser dado ás operações com terceiros, além de não considerar o disposto no artigo 146 da Constituição Federal, que definiu que somente lei complementar pode legislar sobre o tratamento tributário do ato cooperativo, sendo assim, as lei e medidas provisórias que embasaram o argumento da autoridade fiscal não merecem prosperar

- por tais razões entende a recorrente que todos os serviços prestados por associados devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois são beneficiados pela não incidência aplicável ao ato cooperativo.

2.8 – DOS CRÉDITOS APURADOS PROPORCIONALMENTE A RECEITA NÃO TRIBUTADA

- a autoridade fiscal alega que os produtos comercializados pela cooperativa sofrem a incidência do PIS e da COFINS e que a cooperativa equivocou-se no cálculo das vendas não sujeitas ao pagamento das contribuições para fins de determinação dos créditos passíveis de ressarcimento, pos alega que somente seriam passíveis de ressarcimento os créditos vinculados á receita de venda com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, conforme artigo 17 da Lei nº 11.033/2004 e artigo 16 da Lei nº 11.116/200

- para a recorrente o ato cooperativo foi considerado como uma não incidência das contribuições, por isso, nos demonstrativos da cooperativa todo o crédito estava vinculado á receita não

tributada e , seguindo orientações da DACON sobre segregação dos créditos vinculados ás receitas tributadas e não tributadas no mercado interno, a recorrente identificou todos os insumos e despesas de produção que são vinculados diretamente a receita não tributada no mercado interno e apropriou diretamente na coluna Não Tributadas no mercado Interno, fazendo o mesmo com os custos e despesas vinculadas a receita tributada.

- a autoridade fiscal utilizou o critério de rateio para todos os custos e despesas, sem considerar os valores que foram apropriados diretamente na coluna específica, distorcendo o valor do crédito a ser ressarcido, não refletindo a realidade e não podendo prevalecer.

III – DO REQUERIMENTO FINAL

- requer o recebimento e processamento do presente recurso, que seja a recorrente intimada pessoalmente para querendo fazer sustentação oral perante o CARF, que seja dado provimento ao presente recurso reformando o Acórdão recorrido com base nas razões de pedir constantes deste recurso para que :

- sejam homologados os dados inseridos pela recorrente nos DACON que comprovam o direito ao crédito,

- seja reconhecido o direito creditório,

- sejam declaradas homologadas as compensações realizadas,

- no caso de não reconhecimento do direito creditório, seja designada perícia em diligência ao estabelecimento da recorrente para a verificação in loco dos documentos e do processo de industrialização.

É o relatório

Voto

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3301-005.672 de 31** de janeiro de 2019, proferido no julgamento do processo 11030.000694/2009-91, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **3301-005.672**):

"7. Estão presentes os requisitos de admissibilidade, por tal razão conheço do recurso.

8. Antes de qualquer argumentação, ressaltemos que as razões de recurso são idênticas ás razões de impugnação, muito bem tratadas pelo Acórdão DRJ/PORTO ALEGRE, portanto, não é demais lembrar que adotaremos muito dos dizeres da decisão de piso, diante das matérias tratadas.

9. Relevante destacar as observações do julgador da DRJ, que assim se manifestou, de forma precisa:

> A interessada deixa de contestar expressamente os itens 4.2 (Das vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus), 4.3 (Das vendas realizadas com suspensão do PIS e da Cofins não-cumulativos anterior a 04/04/2006), e 4.10 (Dos créditos decorrentes de aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos na produção adquiridos de associados) do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, matérias que se tornaram definitivas na esfera administrativa.
>
> (...)
>
> Deve se observar também que a interessada aborda questões em sua manifestação de inconformidade que não foram levantadas pela Fiscalização na auditoria realizada, ou seja, os itens da manifestação 2.2.1 (Aquisição de Insumos Não sujeitos ao Pagamento das Contribuições-tributação monofásica), 2.2.2 (Aquisição de Mercadorias Para Revenda Não Sujeitas ao Pagamento das Contribuições – Alíquota Zero) da sua manifestação de inconformidade, não gerando glosas dos valores pleiteados.
>
> (...)
>
> Importante destacar também que os itens 4.4 (Das condições para aplicação da Suspensão de PIS e Cofins não cumulativos nas vendas realizadas a partir de 04/04/2006), 4.7 (Dos créditos decorrentes dos custos e despesas operacionais vinculadas às receitas das vendas com suspensão previstas no § 4º do art. 34 da IN SRF nº 635/2006) e 4.8 (Do crédito dos estoques de abertura) do Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal não resultaram em glosas do crédito pleiteado.

<u>PRELIMINAR – DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO</u>

9. Afirma a recorrente que ocorreu nulidade do procedimento fiscal pelos seguintes motivos :

> - o argumento utilizado pela autoridade fiscal, ao alegar que a recorrente excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições os custos referentes ás vendas de mercadorias e produtos aos associados, não pode subsistir por violação

direta do Princípio Constitucional da Legalidade (Item 2.5.1 do Recurso Voluntário);

- a autoridade fiscal alega que a recorrente excluiu indevidamente da base de cálculo das contribuições os custos agregados aos produtos industrializados pela recorrente e vendidos a terceiros, para o que não há fundamento legal que ampare tal entendimento, motivo pelo qual o auto de infração está eivado de irregularidades e vícios insanáveis, o que leva a sua extinção (Item 2.5.2 do Recurso Voluntário);

- a alegação fiscal de que as receitas não estariam individualizadas, sem provar materialmente o que alega, é caso de nulidade do procedimento pois, embasa-se inadmissivelmente no arbítrio e na presunção da autoridade fiscalizadora, procedimento este não amparado em lei e, ainda, com relação á presunção fiscal, é vedado á Fazenda Pública com base nela atuar e cobrar tributos, seja porque os atos fiscais deve ser praticados em estrita observância ao estabelecido em lei, seja porque não se admite a exigência tributária consubstanciada em ficção.(Item 2.6 do Recurso Voluntário).

10. Não assiste razão á recorrente. O que a recorrente chama de presunção e meras alegações não tem fundamento, pois o procedimento fiscal foi todo baseado em provas e respostas á intimações fornecidas pela própria recorrente, além de as autoridades fiscais autoras do lançamento detalharem todo o seu procedimento no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, ás fls. 81 a 113 dos autos digitais, segregando a autuação em itens detalhados, descrevendo a fundamentação legal e os motivos das glosas ou ajustes realizados, portanto não ocorreu a presunção ou a ilegalidade alegada pela recorrente.

*11. A recorrente teve pleno conhecimento de todos os procedimentos fiscal, tendo intimada e reintimada a esclarecer pontos julgados controversos pelas autoridades fiscais, teve oportunidade de oferecer provas e se manifestar livremente, teve conhecimento do Termo de Verificação Fiscal em sua íntegra (*INTIMAÇÃO Nº 125/2011.SAORT/DRF/PFO/SRRF/1O/RB/MF-RS ás fls. 120 dos autos digitais e Aviso de Recebimento ás fls. 138 dos autos digitais*), ainda apresentou razões defesa onde demonstrou que teve acesso a todos os procedimentos de autuação e aos argumentos do relatório fiscal, tendo ainda oportunidade de apresentar argumentos de defesa nas instâncias administrativas.*

12. Ainda há que se considerar que as nulidades no processo administrativo estão descritas no Artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que regulamentou o Processo Administrativo Fiscal :

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

> II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
>
> § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.
>
> § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.
>
> § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta

13. Não tendo ocorrido tais hipóteses legais de nulidade, não há motivo para prosperarem as acusações da recorrente e, por tal motivo, nego provimento ao recurso quanto a este quesito.

(...)[1]

*Em que pese o respeit**ável voto do e. relator, peço vênia para divergir do** entendimento em relação a necessidade de diligência.*

Consultando os autos verifica-se que os documentos necessários ao deslinde da questão estão acostados aos autos.

Caso a Recorrente entendesse pela apresentação adicional de documentos e informações, poderia ter prestado nas instâncias de julgamento, tanto na manifestação de inconformidade quanto da apresentação do Recurso Voluntário. A diligência tem como pressuposto a busca de esclarecimentos para subsidiar o julgador na sua decisão. A diligência não se presta a produção de provas que devem ser apresentadas pela Recorrente. No caso em tela, a turma entendeu que os documentos acostados ao processo e os esclarecimentos prestados são suficientes para a convicção do julgador, não sendo necessária nenhuma informação adicional para solução da lide.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao pedido de diligência e apreciar as demais matérias constantes do recurso voluntário.

(...)

NO MÉRITO

(...)

RECEITAS ORIUNDAS DE VENDAS PARA EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA COM FIM ESPECÍFICO DE

[1] Transcritos apenas os entendimentos que prevaleceram no julgamento. Íntegra dos votos pode ser consultada no processo paradigma (11030.000694/2009-91).

EXPORTAÇÃO (item 2.4 do recurso voluntário– item 4.1 do relatório fiscal)

24. O artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 6º da Lei nº 10.833/2003, estabeleceram para a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS, respectivamente, que tais contribuições não incidem sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, bem como sobre vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Lei 10.637/2002 :

Art. 5º a contribuição para o PIS/Pasep 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 residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Lei 10.833/2003 :

Art. 6º—A 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 residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

25. Vários textos legais tratam do conceito da expressão "fim específico de exportação", como segue :

Decreto-lei nº 1.248/1972

Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, e dá outras providências

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. **Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:**

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

……...

Decreto nº 4.524/ 2002:

Art. 45. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º , e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º , e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

(...)

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

§ 1º **Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora**.

……

Lei n.º 9.532/1997:

Art. 39. (...)

(...)

§ 2º **Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.**

MP 2.158-35/2001

Art.14 - Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, **são isentas da COFINS as receitas:**

(…..)

VIII- de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e

alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX- de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

X- (….)

§ 1º - São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

26. Alguns atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal, reproduziram o mesmo entendimento :

Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002:

Art. 46. São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas:

(...)

IX – de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

§ 1o **Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.**

……

Instrução Normativa nº 635, de 24 de março de 2006:

Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, cumulativas e não-cumulativas, devidas pelas sociedades cooperativas em geral.

Art. 36 São isentas da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins as receitas decorrentes:

I - de fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível, observado o disposto no § 3º;

II - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

III - de vendas realizadas pela cooperativa de produção agropecuária às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas aos fim específico de exportação para o exterior;

> IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.
>
> **§1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente pela cooperativa de produção agropecuária para embarque de exportação ou para recinto alfandegados, por conta e ordem de empresa comercial exportadora.**

*27. Como se verifica nos dispositivos legais e normativos reproduzidos, de não incidência do PIS e da Cofins sobre "*vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação*", constata-se que não são todas as receitas de vendas para empresas exportadoras registradas na Secex sobre as quais não incidem o PIS e a Cofins, mas somente em relação àquelas que tenham "fim específico de exportação".*

28. Sobre o que se considera "fim específico de exportação", tanto para empresas exportadoras registradas no Secex como para as empresas comerciais exportadoras ("tradings") verifica-se que o entendimento da Administração Tributária vai de encontro ao conceito definido nos textos legais, para aclará-lo, encontrando-se expresso em vários atos administrativos, dos quais transcrevemos o conceito e a forma de comprovação da receita oriunda de "fim específico de exportação.", constante da ementa da Solução de Consulta Interna (SCI) n° 4 – SRRF/10ª RF/Disit, de 27 de junho de 2007, que assim restou redigida :

> "A referência, na legislação tributária e aduaneira, a 'empresa exportadora', ou 'empresa comercial exportadora', sem qualificação ou restrição específica, abrange qualquer empresa exportadora registrada na Secex; somente quando o legislador restringe uma norma explicitamente às empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, ficam excluídas as demais empresas exportadoras."
>
> **O conceito de "fim específico de exportação" constante do parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, aplica-se unicamente às empresas comerciais exportadoras constituídas nos termos desse Decreto-Lei; para as empresas exportadoras simplesmente registradas na Secex, o conceito de "fim específico de exportação" aplicável é o plasmado no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997.**
>
> [...]
>
> **A alusão feita por quaisquer atos infralegais a "fim específico de exportação" – a exemplo da Portaria MF nº 93, de 2004, e da Instrução Normativa SRF nº 419, de 2004 – deve ser interpretada em consonância com o conceito estabelecido no § 2º do art. 39 da Lei nº 9.532,**

> **de 1997, ou com o vazado no parágrafo único do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, conforme se trate, respectivamente, de aquisição efetuada por exportadoras gerais, simplesmente registradas na Secex, ou por "trading companies", constituídas conforme exige o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.**
>
> [...]
>
> "A comprovação do fim específico de exportação faz-se mediante a apresentação de uma nota fiscal de venda na qual conste como adquirente uma empresa comercial exportadora, e como destino das mercadorias um endereço que corresponda a um dos locais previstos na legislação de regência, não sendo hábil para essa comprovação, nem o "Memorando de Exportação, previsto no Convênio ICMS nº 113, de 1996", nem qualquer documento que possa fazer prova de que houve a efetiva exportação posterior pela adquirente."

29. Conforme os dispositivos legais e normativos citados, que adotamos neste voto, não incidem a Cofins e a Contribuição ao PIS/PASEP sobre as receitas decorrentes de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, caracterizadas estas vendas quando as mercadorias são remetidas ***diretamente*** *para embarque de exportação ou para recinto alfandegado, por conta e ordem do adquirente. Sendo irrelevante para a obtenção do benefício da operação, se as mercadorias sejam ou não posteriormente exportadas, visto que em não se concretizando a exportação, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos e contribuições devidos é da empresa comercial exportadora adquirente dos produtos que deveriam ser exportados.*

*30. No caso dos autos, a interessada após ser intimada duas vezes a apresentar documentos que comprovassem o cumprimentos dos requisitos exigidos pela legislação, informou que não dispunha dos boletins de exportação das vendas realizadas através de "Tradings" (***Resposta da recorrente – fls 24 autos digitais** - No demonstrativo que atende o item 1 desta intimação, demonstra-se no código 20 as receitas de exportação abertas por CFOP, entretanto, não dispomos dos respectivos boletins de exportação das vendas realizadas ao exterior através de "Tradings."*), bem como que a documentação havia sido extraviada (***Resposta da recorrente – fls 28 dos autos digitais** - 3 – Informamos que em função dos transtornos vividos pela cooperativa nos últimos tempos, **essa documentação foi extraviada, encaminhamos um ofício para os clientes da cooperativa solicitando uma segunda via dos memorandos de exportação, porém ainda não recebemos retorno.***). Portanto, não comprovou, a recorrente, por documentação hábil e idônea, o direito para a concessão do benefício fiscal, entendendo-se, pois, correta a posição adotada pela autoridade fiscal e corroborada pela autoridade julgadora de que tais receitas devem compro a base de cálculo das contribuições.*

31. Por todo o exposto, nego provimento ao recurso neste quesito.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E DA COFINS (itens 2.5.1, 2.5.2 e 2.6 do recurso voluntário e itens 4.5 e 4.6 do relatório fiscal)

32. A base de cálculo da Cofins e do PIS, na sistemática não-cumulativa, é apurada a partir da totalidade das receitas da sociedade cooperativa, com as exclusões permitidas pela legislação, conforme disposto nos no art. 17 da Lei nº 10.684/2003.

*33. A autoridade fiscal incluiu na base de cálculo das contribuições os valores que foram considerados indevidamente excluídos, como a parcela dos custos agregados aos produtos do associado que não correspondem ao conceito dado pela legislação (*valores consolidados nos grupos denominados de "Dos dispêndios e despesas tributárias", "Dos dispêndios e despesas operacionais – Dispêndios tributários", "Dos dispêndios e despesas operacionais – Dispêndios técnicos", "Dos dispêndios e despesas operacionais – Outros dispêndios operacionais" e "Despesas Administração Geral"*).*

34. Além dessa parcela, foram incluídos os valores das vendas efetuadas no segmento econômico de "supermercados"*, uma vez que foram contabilizadas indistintamente a associados e não associados, além de não haver comprovação de que esses produtos estavam diretamente vinculados à atividade econômica desenvolvida pelo associado.*

35. Alega a cooperativa que nem todos os custos seriam oriundos de vendas para associados, seriam produzidos insumos enviados aos cooperados no regime de integração, parcela que deveria compor o custo agregado do produto. Afirma ainda que mantém registro individualizado das receitas provenientes de vendas para associados e que esse estaria demonstrado em planilha anexada à presente manifestação. Argumenta que a Fiscalização não comprovou a falta de individualização das receitas, sendo nulo o procedimento embasado em presunção da autoridade fiscal.

36. Caberia à contribuinte apresentar a comprovação de que identifica o adquirente e os produtos por ele adquiridos, visto ser essa identificação condição para que possa ser excluída da base de cálculo a receita decorrente da venda de bens e mercadorias ao associado, assim determina o artigo 15 da MP nº 1.858-9, com as suas sucessivas reedições, tendo permanecido a de nº 2.158-35, de 2001 :

> **Art.15 - As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:**

I- os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III- as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV- as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

§1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

§2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I-a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II- serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

37. Ressalte-se ainda que, ao contrário do afirmou em suas razões, não foram juntadas quaisquer planilhas discriminando os adquirentes dos produtos comercializados. Os valores contabilizados nas contas "Dos dispêndios e despesas tributárias", "Dos dispêndios e despesas operacionais – Dispêndios tributários", "Dos dispêndios e despesas operacionais – Dispêndios técnicos", "Dos dispêndios e despesas operacionais – Outros dispêndios operacionais" e "Despesas Administração Geral" *não atendem ao disposto no artigo 17 da Lei nº 10.684/2003, que expandiu as hipóteses de exclusão da base de cálculo para as cooperativas :*

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de

> Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da .Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999.

38. A Secretaria da Receita Federal, ao normatizar e consolidar a legislação em vigor sobre a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelas sociedades cooperativas, editou a Instrução Normativa nº 635/2006, e no seu artigo 11 assim explicita o comando inserto no artigo 17 da lei nº 10.864/2003 :

> **Art. 11.** A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:
>
> (...)
>
> **V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados,quando da sua comercialização;**
>
> *(...)*
>
> **§8º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário, a que se refere o inciso V do caput, os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão de obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.**

39. Explicando os critérios adotados para tal interpretação da legislação, a própria RFB expedindo a Solução de Consulta COSIT nº 533, de 19/12/2017, com os quais concordamos e, ainda, resumindo a legislação até agora citada, assim se pronunciou :

> *As sociedades cooperativas estão reguladas pela Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu os contornos da Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas. Além disso, o Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) estabelece regras acerca das sociedades cooperativas em seus artigos 1.093 a 1.096.*

Conforme definido pelo art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, o ato cooperativo é aquele praticado entre as cooperativas e seus associados para a consecução dos objetivos sociais. Nas cooperativas de produção agropecuária, é considerado ato cooperativo típico a entrega de produtos dos associados à cooperativa para comercialização, bem como repasses efetuados pela cooperativa a eles decorrentes dessa comercialização. Ratifica este entendimento o texto do art. 83 do mesmo diploma legal, segundo o qual a entrega da produção do associado à sua cooperativa constitui outorga de poderes.

Assim, essa operação que constitui o chamado "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.

O entendimento de que a cooperativa de produção agrícola também pode realizar o beneficiamento da produção a ser comercializada está assentado no próprio dispositivo sobre o qual paira a dúvida, pois, ao disciplinar o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a IN SRF n.º 635, de 2006, art. 11, caput*, combinado com inciso IV, admite que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins* apurada pelas sociedades cooperativas de produção **agropecuária** *seja ajustada pela* exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e **industrialização de produto do associado**.

Em breve retrospectiva, verifica-se que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foram instituídas, respectivamente, pela Lei Complementares nº 7, de 7 de setembro de 1970, e pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Nessa época, quanto aos atos cooperativos, as sociedades cooperativas eram beneficiadas com a isenção da Cofins concedida pelo inciso I do art. 6º da LC nº 70, de 1991, ipsis litteris*:*

Art. 6° São isentas da contribuição:

I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

A referida isenção foi revogada, a partir de 30 de junho de 1999, pelo art 93, inciso II, alínea "a", da Medida

Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nessa época, consolidou-se para as sociedades cooperativas a apuração das duas contribuições (PIS/Pasep e Cofins) com base nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, utilizando o regime de incidência cumulativo, permitidas as exclusões das bases de cálculo também concedidas em caráter geral aos demais contribuintes. Em seguida, foram criadas novas exclusões, específicas para as sociedades cooperativas, pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, de onde se extrai o seguinte excerto (grifos acrescidos):

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts.2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da Cofins e do PIS/PASEP:

[...]

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

[...]

§ 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I - **a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13**;

II - **serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas**.

Expandindo as hipóteses de exclusões da base de cálculo das contribuições, o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 previu (grifos acrescidos):

Art. 17 . Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 , e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002 , **as sociedades cooperativas de produção agropecuária** e de eletrificação rural **poderão excluir da base de cálculo** da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins **os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização** e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999 . **(grifos nossos)**

Inovando mais uma vez, foram editadas a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, e a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertidas, respectivamente, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a finalidade de instituir o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Na ocasião, as sociedades cooperativas permaneceram sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições, de acordo com a redação original do inciso VI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e do inciso X do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002.

Posteriormente, ficou estabelecida a adoção do regime de apuração não cumulativa para as cooperativas de produção agropecuária e de consumo, pelas mudanças implementadas por meio da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, e da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nos textos do inciso VI do art. 10 e do inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833 (grifos acrescentados):

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

VI - sociedades cooperativas, **exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**, **e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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 o disposto:

(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

V - nos incisos **VI**, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º **do art. 10** desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Logo, as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins aplicáveis às cooperativas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa veiculadas pelo artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo artigo 1º da Lei nº 10.833, de 2003, devem ainda ser ajustadas, no caso das

cooperativas de produção agropecuária, pelas exclusões listadas pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e pelo art. 17 da Lei nº 10.864, de 2003. Isto porque, embora originalmente as ditas exclusões se referissem apenas à base de cálculo das cooperativas filiadas ao regime cumulativo, o inciso VI, do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, manteve expressamente o direito a essas mesmas exclusões para as cooperativas de produção agropecuárias, agora filiadas ao regime de apuração não cumulativa.

Assim, na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as cooperativas aplicam a mesma sistemática prevista para as demais pessoas jurídicas, ou seja, calculam a totalidade das receitas obtidas e fazem as exclusões previstas na legislação. Desse modo, ao extinguir a isenção específica para os atos cooperativos de que trata o art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, o legislador instituiu outro tratamento diferenciado, permitindo, além das exclusões de caráter geral (art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998), as exclusões consolidadas na MP no 2.158-35, de 2001 e, no caso das sociedades cooperativas de produção agropecuária, objeto da consulta, também é possível a exclusão dos custos agregados, prevista no art. 17 da Lei 10.684, de 2003.

Nesse contexto, com a finalidade de consolidar a legislação em vigor sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas sociedades cooperativas, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, objeto da dúvida suscitada pela consulente, especificamente quanto aos incisos IV e V do art. 11, transcritos a seguir:

Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:

I - exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;

II - exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;

III - exclusão das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;

V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;

[...]

§ 3º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

I - ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa; e

II - **terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos**.

[...]

§ 6º A sociedade cooperativa de produção agropecuária, nos meses em que fizer uso de qualquer das exclusões ou deduções de que tratam os incisos I a VII do caput, **deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, conforme disposto no art. 28**.

[...]

§ 8º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário, a que se refere o inciso V do caput, **os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão de obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.**

Nesse contexto, é relevante observar de imediato que a exclusão da base de cálculo de que trata o inciso IV do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, não se refere às receitas decorrentes da comercialização dos produtos industrializados. Essa norma prevê somente a exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado. Significa dizer que poderá ser excluída da base de cálculo a receita própria que a cooperativa auferir pela industrialização promovida sobre os produtos rurais recebidos dos cooperados, mas não toda a receita dos produtos comercializados.

Assim, fica evidente que não há permissão legal para a sociedade cooperativa excluir da base de cálculo a receita total da comercialização dos produtos industrializados, conforme pretendido pela consulente. Entretanto, caso a

cooperativa aufira receita derivada especificamente do processo de industrialização dos produtos recebidos dos associados, pode promover a exclusão dessa importância da base de cálculo – situação que poderia ocorrer por exemplo se a cooperativa cobrasse dos associados, a título de receita própria, o reembolso dos custos de industrialização dos produtos primários deles recebidos.

Por outro lado, considerando-se que, no caso concreto, os valores correspondentes aos custos com a industrialização dos produtos recebidos dos cooperados não sejam diretamente cobrados dos associados, mas sim suportados pela cooperativa para posterior recuperação no momento da comercialização (após a industrialização), não haveria razão para se aplicar a exclusão com fulcro no inciso IV do art. 11 sobre a parcela da receita que, de fato, decorra da industrialização da produção entregue pelos associados, porque nessa situação já se adotaria o ajuste previsto no inciso V do art. 11, isto é, dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização.

Com efeito, os ajustes previstos nos incisos IV e V do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, devem ser adotados de forma integrada, na medida que, se não tiver sido excluída a parcela da receita decorrente da industrialização do produto agropecuário recebido dos associados, poderão ser deduzidos os custos agregados pela cooperativa a esse produto, quando da sua comercialização. Interpreta-se sistematicamente as duas normas, tendo em vista que, se a situação comportar a exclusão da parcela da receita obtida pela industrialização, não fará mais sentido efetuar a dedução dos custos agregados ao produto, quando esses custos estiverem embutidos no preço de comercialização do produto final.

Caso a cooperativa adquira também o produto primário de não cooperados, com relação a estes produtos e aos custos a eles agregados não poderá fazer uso das exclusões previstas nos incisos IV e V do art. 11 da IN RFB nº 635, de 2006. Nessa situação, deverá ser feito um rateio para definir quais frações poderão ser submetidas aos ajustes mencionados no incisos IV e V do art. 11 da IN RFB nº 635, de 2006.

De acordo com o § 3º do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, as exclusões devem ser efetuadas no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa e terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos. Quanto à definição de custo agregado, por meio do § 8º do art. 11 da IN SRF nº

> *635, de 24 de março de 2006, a RFB divulgou o seguinte entendimento:* considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

40. Assim, os ajustes procedidos pela autoridade fiscal visaram restabelecer o correto valor dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação por parte da contribuinte e estão de acordo com a legislação em vigor.

41. Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário neste quesito.

<u>O ATO COOPERATIVO (item 2.7 do recurso voluntário e item 4.5 do relatório fiscal)</u>

42. A cooperativa invoca o disposto no art. 79 da Lei nº 5.764/71, que define o ato cooperativo, no intuito de afastar a tributação da cooperativa.

43. A sociedade cooperativa, por sua natureza jurídica própria, goza, constitucionalmente de tratamento diferenciado e incentivado em relação às demais sociedades mercantis, sendo remetida à legislação infra-constitucional a tarefa de conceder esse tal tratamento.

44. Já na vigência da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, foi editada a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, a qual, tendo regulado a incidência do PIS sobre a folha de pagamento em seu art. 13, revogou expressamente, em seu art. 23, o inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715/98, verbis*:*

> "Art. 23. Ficam revogados:
>
> I - a partir de 28 de setembro de 1999, o inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998;".

45. Observe-se que os casos previstos no art. 13 da Medida Provisória nº 1.858-6/99, que trata do PIS incidente sobre a folha de pagamento, não abrangem as sociedades cooperativas.

46. Dessa forma, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6/99, as sociedades cooperativas passaram a estar sujeitas à exigência do PIS de acordo com a norma geral aplicada às demais pessoas jurídicas, isto é, com base no seu faturamento:

> "Art 2º As contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

> Art 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica."

47. Em síntese, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6/99, a base de cálculo do PIS passou a ser aquela prevista nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, como acima transcrito, ou seja, a receita bruta mensal da sociedade cooperativa, decorrente da venda de mercadorias ou de serviços, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para estas receitas. No caso das cooperativas, isso significa que, a partir de então, o PIS passou a ser devido inclusive sobre a receita decorrente dos atos cooperativos, com as exclusões permitidas na legislação superveniente,.

48. Portanto, após 01/10/1999 é irrelevante a distinção entre atos cooperativos e não-cooperativos para efeito de tributação do PIS/Pasep,visto que a classificação não afeta a base imponível definida por lei.

49. Relativamente ao PIS, o que há de específico na incidência dessa contribuição para as sociedades cooperativas são as exclusões da base de cálculo permitidas pelo art. 15 da Medida Provisória nº 1.858-9, de 1999, com sucessivas reedições, permanecendo no ordenamento a MP nº 2.158-35, de 2001, cujo art. 15 estabelece:

> Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei no 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep:
>
> I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;
>
> II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;
>
> III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica,extensão rural, formação profissional e assemelhadas;
>
> IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;
>
> V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.
>
> § 1º Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.

> § 2º Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:
>
> I - a contribuição para o PIS/Pasep será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;
>
> II - serão contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.

50. Interessante notar que, mesmo ao listar as exclusões permitidas contra a base de cálculo da contribuição, a lei não faz qualquer referência à natureza dos atos praticados como atos-cooperados ou não-cooperados, mas, sim a operações com associado, não se podendo, pois, estender a norma exonerativa a terceiros, independentemente de se tratar de negócio-meio ou negócio-fim ou, ainda, de ato cooperado ou não-cooperado.

51. Nesse contexto, como regra geral, não há mais que se distinguir atos cooperativos de atos não-cooperativos estranhos à finalidade da cooperativa quanto à obtenção de valores submetidos ao PIS. Como se viu, na ordem legal aplicável aos fatos geradores em tela, a dimensão tributável para o PIS é o faturamento da sociedade.

52. Seguindo esse raciocínio, nos deparamos com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.637/2002 que estabeleceu o regime da não-cumulatividade para as empresas tributadas com base no Lucro Real. Inicialmente, as sociedades cooperativas estavam excluídas deste regime. A Lei nº 10.865/2004 excepcionou as sociedades cooperativas de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções previstas no art. 15 da MP nº 2.158/2001 e no art. 17 da Lei nº 10.864/2003.

53. Portanto, a partir das alterações introduzidas na legislação referente à tributação pelo PIS das sociedades cooperativas, a sua tributação deve obedecer ao disposto na legislação específica em vigor.

54. Por fim, para definir que o ato cooperativo é tributado, citamos o posicionamento do STF, externado no RE nº 599.362, na sistemática de repercussão geral :

"Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. Afronta ao princípio da isonomia. Inexistência. 1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes. 2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O

texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção. 3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais. 4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá. 5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados. 6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável. 7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social 'será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei' (art. 195, caput, da CF/88). 8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional. 9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto. 10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração."

55. Portanto, nego provimento ao recurso neste quesito.

<u>O CRÉDITO VINCULADO ÁS VENDAS TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO (item 2.3 do recurso voluntário e item 4.12 do relatório fiscal)</u>

56. Referiu a Fiscalização que os créditos remanescentes decorrentes de operações no mercado interno *e que tinham fundamento em reduções da base de cálculo do PIS e da COFINS, estas com previsão no art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, e no art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003), não são passíveis de* ressarcimento *ou* compensação*, podendo ser destinados, apenas, à* dedução *de valores devidos daquelas contribuições.*

57. A possibilidade de utilização dos créditos de PIS ou de COFINS apurados no regime não-cumulativo, na forma de ressarcimento *em espécie ou de* compensação *com outros tributos, restringia-se aos créditos decorrentes de custos e despesas vinculados à* exportação*, conforme o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 6o e parágrafos da Lei 10.833, de 2003.*

58. Posteriormente, o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, dispôs sobre a possibilidade de o saldo credor do PIS e da COFINS, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário, ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento. Esse artigo, entretanto, traz uma condição: de que o saldo credor seja decorrente do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Isso significa dizer que a empresa só pode beneficiar-se da norma do citado art. 16, se suas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência daquelas contribuições.

Transcreve-se esses dispositivos:

> **Lei nº 11.033, de 2004**
>
> Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem amanutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.
>
> **Lei nº 11.116, de 2005**
>
> Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:
>
> I - 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; ou
>
> II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.
>
> Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-

> calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

59. Conforme relata a Fiscalização, a interessada pleiteia o ressarcimento dos créditos que decorrem da redução da base de cálculo (art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, e art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003). ***Tais exclusões, tratadas no art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, não configuram hipótese em que é autorizado o ressarcimento/compensação do saldo credor com débitos de tributos administrados pela RFB, ou o seu ressarcimento, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Para que isso fosse admitido, os créditos deveriam estar, obrigatoriamente, vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência das contribuições.***

60. Assim, nego provimento ao recurso neste quesito.

A SOLICITAÇÃO DE PROVA PERICIAL

61. Adotamos o posicionamento do julgador da DRJ, para justificarmos que não vemos necessidade de prova pericial no presente caso :

> O requerimento de perícia ao final de sua manifestação deve ser considerado como não formulado, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, que assim determina nos casos em que os pedidos de perícia deixarem de atender aos requisitos previstos naquela artigo. Ademais, se mostra irrelevante a produção de prova pericial quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo.

62. Portanto, indefiro o pedido de perícia pleiteado.

Conclusão

63. Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário."

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(*assinado digitalmente*)

Winderley Morais Pereira