MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11070.001844/2010-41

Processo nº	11070.001844/2010-41
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-011.350 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de novembro de 2022
Recorrente	COOPERATIVA AGRICOLA MIXTA SAO ROQUE LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/03/2009

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses previstas no artigo 62 do Anexo II do RICARF.

PROPAGANDA. EXCLUSÃO. CONCEITO DE CUSTO AGREGADO.

O conceito de custo agregado descrito pelo § 8o do artigo 11 da IN SRF 635/2006 somente admite as exclusões da base de cálculo autorizadas por lei. Apenas os dispêndios, assim considerados os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos em relação ao ato cooperativo, podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. OPERAÇÃO COM SUSPENSÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal é vedada a manutenção de créditos vinculados a operações efetuadas com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. RECEITA DE VENDA EXCLUÍDA DA BASE DE CÁLCULO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, não é permitido à pessoa jurídica que exerça atividade de cooperativa de produção agropecuária a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas de venda excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE.

A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei 11.033/2004 não se refere a créditos cuja aquisição é vedada em lei.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.347, de 24 de novembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 11070.001842/2010-51, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Morais Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de homologação parcial de PER/Dcomp's transmitidas pelo contribuinte para utilização de créditos relativos ao ressarcimento de PIS Não Cumulativo – Mercado Interno concernentes aos períodos de apuração do 3º trimestre de 2004 ao 1º trimestre de 2009.

Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), foi desenvolvida fiscalização para conferência dos créditos informados. Tal procedimento concluiu que havia direito creditório parcial, em relação às competências sob análise, no cotejo com o pleiteado pela contribuinte, tendo sido glosado, portanto, parcela não reconhecida pela fiscalização, o que resultou na homologação apenas parcial das compensações declaradas com base no crédito pedido.

Cientificado das glosas, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual alega, em síntese:

> - os gastos com publicidade são essenciais, uma vez que esta é necessária para a comercialização dos produtos, de sorte que devem ser considerados passíveis de ressarcimento os valores relativos a custos de publicidade
>
> - o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, norma anterior ao art. 9º da Lei nº 10.925/2004, possibilita a manutenção e o aproveitamento dos créditos das vendas efetuadas com suspensão;
>
> - são inconstitucionais as alterações da Lei nº 11.051/2004 incidentes sobre a Lei nº 10.925/2004;

Original

- devem ser reconhecidos os créditos ligados a operações tipicamente cooperativas, bem como os créditos decorrentes de operações com alíquota zero;

- caso não prosperem os argumentos relativos às especificidades do ato cooperativo, requer, alternativamente, que sejam mantidos os créditos em virtude das isenções decorrentes das exclusões da base de cálculo, como os do art. 15 da Medida Provisória nº 2158-35 e do art. 17 da Lei nº 10.684/2003.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife manteve o não reconhecimento do direito creditório nos seguintes termos da ementa:

> ASSUNTO: **NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**
>
> Período de apuração: 01/08/2004 a 31/03/2009
>
> VALIDADE E APLICAÇÃO DAS NORMAS. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.
>
> As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições relacionadas à validade, inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas integrantes do ordenamento jurídico, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.
>
> PROVA.
>
> A prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.
>
> Manifestação de Inconformidade Improcedente
>
> Direito Creditório Não Reconhecido

A contribuinte tomou ciência do acórdão e interpôs Recurso Voluntário, no qual repisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Original

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

> O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.
>
> Não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.
>
> ***Matérias não recorridas***
>
> O Termo de Constatação Fiscal promove o ajuste em diversos que foram considerados itens indevidamente creditados. Os motivos para a glosa podem ser assim sintetizados (e-fls. 791/880):
>
> > - as receitas de venda de produtos tributados a alíquota zero e que, ao mesmo tempo, também se incluem na hipótese do art. 15 da MP n° 2.158-35/2001 foram excluídas em duplicidade da base de cálculo das contribuições
> >
> > - a receita da venda de produtos tributada a alíquota zero haviam sido incorretamente classificados como tributados a alíquota normal
> >
> > - somente devem ser considerados os bens adquiridos para revenda tributados normalmente, não dando direito a crédito aqueles tributados a alíquota zero. No entanto, a planilha original de apuração considera erroneamente como tributados alguns produtos isentos ou tributados a alíquota zero
> >
> > - além das despesas e pessoal, encargos sociais, manutenção e conservação vinculados à seção cereais, constam registros de despesas da mesma natureza oriunda de rateio do setor administrativo, sendo que em relação às despesas do rateio do setor administrativo não existe previsão para excluí-las da receita bruta a título de custos agregados
> >
> > - segundo as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, para que se amoldem ao conceito de *custos agregados ao produto agropecuário*, os gastos devem ter a sua aplicação na produção, beneficiamento ou acondicionamento de tais produtos, ou nas operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim na comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado
> >
> > - no cômputo dos custos agregados aos produtos agropecuários entregues pelos cooperados, a contribuinte considerou o valor registrado na conta contábil "Propaganda & Divulgação da Seção Cereais", a qual não tem embasamento legal para ser considerada como custo agregado, por acolher despesas relacionadas à divulgação dos produtos da cooperativa
> >
> > - legislação veda expressamente a apuração de créditos, tanto presumidos como básicos, que tenham correlação com as operações de venda com suspensão, conforme ordenamento contido no art. 8°, § 4°, incisos I e II da Lei n° 10.925/2004, dispositivo este mais específico que o contido no art. 17 da Lei n° 11.033/2004, que autoriza a manutenção de créditos nas vendas com suspensão

Original

> - não existe dispositivo que autoriza a apuração de crédito sobre o valor das comissões sobre vendas, sendo autorizada a apuração de crédito apenas em relação aos frete nas operações de venda em que o ônus foi suportado pelo vendedor.

Do amplo rol, nem todas as glosas foram objeto de alegações da defesa, seja na Manifestação de Inconformidade, seja no Recurso Voluntário.

Como se nota, portanto, diversos fundamentos iniciais não foram enfrentados pelo contribuinte, o que já seria suficiente para justificar a manutenção. Além disso, a Recorrente limita-se a ventilar genericamente a ilegalidade e inconstitucionalidade das demais glosas.

Assim, considerando que a Recorrente não se insurgiu em sede de recurso sobre parte dos pontos que lhe foram desfavoráveis, resta caracterizada sua concordância, a atrair a aplicação do disposto no art. 42 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

> Art. 42. São definitivas as decisões:
>
> (...) Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Do cômputo dos gastos com publicidade como custo agregado

Trata-se a Recorrente de sociedade cooperativa de produção agropecuária, tendo como objeto social o estímulo, o desenvolvimento progressivo e a defesa das atividades econômicas de seus associados, operando basicamente nas atividades de: comercialização de produtos entregues pelos associados em suas unidades; fornecimento de insumos utilizados nas atividades de cooperados; industrialização de parte da produção recebida; supermercado; e comércio de produtos agropecuários.

Para a fiscalização:

> No cômputo dos custos agregados aos produtos agropecuários entregues pelos cooperados, a contribuinte considerou o valor registrado na conta contábil "Propaganda & Divulgação da Seção Cereais", a qual não tem embasamento legal para ser considerada como custo agregado, por acolher despesas relacionadas à divulgação dos produtos da cooperativa.

Para refutar a glosa, afirma a Recorrente:

> Sem a divulgação do produto, não há como se falar em venda. Conclui-se, desta feita, pela correção do procedimento adotado pela cooperativa, pelo aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS decorrentes dos gastos com publicidade.

A DRJ, por sua vez, pontua:

> No âmbito do "conceito de insumos" são considerados insumos para fins de apuração de crédito de não cumulatividade do PIS/Cofins os serviços aplicados

Original

> ou consumidos na produção ou fabricação dos bens ou produtos comercializados pela interessada.
>
> Os serviços de Marketing, publicidade e propaganda, não são aplicados ou consumidos na produção ou fabricação dos bens ou produtos comercializados pela interessada, portanto, fica mantida a glosa.

Verifica-se que 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 e serviços que não correspondem ao conceito legal.

As cooperativas agropecuárias, além da possibilidade das deduções normais permitidas ao regime da não-cumulatividade, podem efetuar outras deduções, tal como a dedução de custos agregados aos produtos agropecuários dos associados.

Desde novembro de 1999, a base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelas cooperativas passou a ser apurada como as das demais pessoas jurídicas, com as exclusões específicas. Diante disso, somente podem ser considerados como "custos agregados" os custos e despesas expressamente previstos no § 8º do art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006:

> 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-deobra, 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. 2.6.7. A norma em questão adota um conceito amplo de custo agregado subdividindo-o em três hipóteses: a) despesas com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento dos produtos do cooperado; b) despesas decorrentes de operações de parcerias e integração entre cooperativa e associado; c) comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Do texto legal em comento observa-se que não são todos os custos incorridos pelas sociedades cooperativas que podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição, mas apenas aqueles considerados como dispêndios incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação de bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento dos produtos, bem como aqueles decorrentes da • comercialização ou armazenamento dos produtos

Original

entregues pelo cooperado, e, por fim, aqueles decorrentes de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado.

Daí porque não pode ser acolhida a tese apresentando pela Recorrente no sentido de que praticamente a integralidade de seus custos e despesas deveriam ser excluídos da base de cálculo da contribuição, não sendo este o comando expedido pelo texto normativo.

Lado outro, a tomada de créditos de PIS/Pasep e de COFINS sobre aquisição/despesas de serviços de propaganda também não encontra amparo legal sob a ótica da relevância e essencialidade, tendo em vista a atividade preponderante da cooperativa.

Isso porque, somente despesas/custos essenciais e relevantes ao exercício da atividade podem gerar o abatimento como créditos descontados da receita bruta auferida.

Pelo critério da essencialidade, deve haver dependência intrínseca e fundamental, como elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou ainda, quando a falta daquele insumo enseje carência de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

No tocante à relevância, diz respeito à item que embora não seja indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre a cadeia produtiva em razão de sua singularidade ou por imposição legal.

Assim, sob qualquer ângulo de análise, não há permissão legal para a exclusão da base de cálculo dos valores gastos com "Propaganda & Divulgação da Seção Cereais", tal como pretendida pela Recorrente, de modo que não merece reversão a glosa.

Das vendas com suspensão

Afirma a Recorrente:

> Desse modo, como se pode notar através dos dispositivos legais elencados, antes da alteração da Lei nº 11.051 de 2004, havia autorização para que os contribuintes pudessem gozar do direito de aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade de PIS/COFINS das vendas com suspensão.
>
> Posteriormente à alteração, as cooperativas restaram impedidas de utilizarem os créditos das receitas auferidas nas operações de vendas de produtos com suspensão, sendo que o benefício, para os demais (mesmo nos casos de isenção, alíquota zero ou não incidência), prosseguiu vigendo normalmente.
>
> Como se pode notar, o legislador criou um profundo impasse em relação a contribuintes que estão na mesma situação jurídica. Não só isso, provocou uma grave lesão ao princípio da isonomia, bem como aos princípios da vedação do tributo com efeito de confisco, neutralidade fiscal e da repartição rígida de competências tributárias.

Original

Quanto as aquisições sujeitas à suspensão ou alíquota zero, a legislação é clara em vedar a apropriação de créditos, cujas operações anteriores não sofreram a incidência das contribuições. O art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.833/2003, traz vedação expressa a tais créditos, *verbis*:

> Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
>
> ...
>
> **§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)**
>
> I de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> **II da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)(grifo nosso)**

Nesse sentido é mansa a jurisprudência deste Conselho:

> (...) PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.
>
> Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.
>
> PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO.
>
> O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004.
>
> CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.
>
> Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado nãocumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

Original

> INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.
>
> Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias. (Acórdão nº 3301005.014. Sessão de 28/08/2018)

No tocante à menção ao artigo 17 da Lei 11.033/2004, que supostamente teria assegurado o direito ao crédito mesmo nos casos de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, alinho-me a entendimento anterior desposado por esta Turma, segundo o qual a referida norma não teria criado nova hipótese de creditamento:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004
>
> PIS/COFINS. AQUISIÇÃO DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS SUBMETIDOS AO REGIME MONOFÁSICO PARA REVENDA. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO PELO COMERCIANTE ATACADISTA E VAREJISTA. VEDAÇÃO LEGAL.
>
> No regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS, por expressa determinação legal, é vedado ao comerciante atacadista e varejista, o direito de descontar ou manter crédito referente às aquisições de veículos e autopeças sujeitos ao regime monofásico concentrado no fabricante e importador. A aquisição de veículos e autopeças relacionados no art. 1º da Lei n° 10.485/02, para revenda, quando feita por comerciantes atacadistas ou varejistas desses produtos, não gera direito a crédito de PIS/COFINS, dada a expressa vedação constante dos art. 2º, § 1º, III e art. 3º, I, b, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.
>
> **CRÉDITOS. MANUTENÇÃO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. IMPOSSIBILIDADE.**
>
> **A manutenção dos créditos, prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/04, não tem o alcance de manter créditos cuja aquisição a lei veda desde a sua definição. (Acórdão nº 3401-006.678. Sessão de 23/07/2019 - grifei)**

Assim, não deve ser reconhecido o direito à manutenção de créditos.

Das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade

Alega a Recorrente:

> Pelo exposto, conclui-se que a vedação do aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS viola o sistema constitucional tributário, visto que a lesão que se perpetra através do impedimento imposto sobre as vendas efetuadas com suspensão nas cooperativas ofende o direito à nãocumulatividade, à medida que ela não pode ser estabelecida parcialmente, proibindo-se o recurso ao direito de compensação sem justificativa legítima.
>
> Viola, também, ***o princípio da isonomia*** visto que a vedação do aproveitamento de créditos de PIS/COFINS nas vendas com suspensão, somente para determinadas pessoas jurídicas, ainda por cima, componentes do setor primário

Original

> de produção, o mais importante no cenário econômico do país, viola o princípio da não-discriminação, dado que compete somente à CF ou à Lei Complementar estabelecer as diferenças tributárias relativas a determinados grupos e categorias profissionais.

Ocorre que, estando o ajuste devidamente fundamentado em norma expedida pelo Estado, não cabe ao órgão administrativo declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade, cuja apreciação é reservada somente aos órgãos competentes do Poder Judiciário.

Prevalece, portanto, a presunção de validade que vincula à Administração Pública, sendo defeso reconhecer a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade de disposições que fundamentam o lançamento, inclusive de forma enviesada, para afastar a aplicação apenas ao caso concreto.

Nesse sentido, a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nº 2:

> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa, portanto, dos limites atinentes ao processo administrativo fiscal.

Da alegação de possibilidade de aproveitamento de créditos no caso de não-incidência

Afirma a Recorrente, a meu ver, de forma inadequada, que

> (...) "os créditos são oriundos de operações, **dentro do ciclo produtivo,** onde a cooperativa dirige-se ao mercado para adquirir insumos para disponibilizar para os cooperados e utilizar com a produção deles mesmos; efetua gastos com energia elétrica a fim de beneficiar e industrializar a produção, para depois disso colocá-la no mercado em condições de competitividade; fretes para deslocar a produção dos cooperados até a sua sede ou, mesmo, levar os insumos e demais materiais necessários para os sócios produzirem, etc."

Acrescenta ainda que o Superior Tribunal de Justiça havia consolidado que o ato cooperativo não configura hipótese de incidência tributária para o PIS/COFINS, de modo que com base na mesma legislação deveria ser deferido o direito de aproveitamento de créditos decorrentes de *operações com alíquota zero*.

Tal defesa, contudo, apresenta-se deslocada, uma vez que em nenhum momento discute-se que os atos cooperativos, praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais, não implicam em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, de modo que não são tributados.

Original

Os produtos e serviços genericamente mencionados pela Recorrente também não foram glosados *per se*.

Rememora-se novamente que a partir de novembro de 1999, a base de cálculo do PIS e da Cofins devidos pelas cooperativas passou a ser apurada como as das demais pessoas jurídicas, com exclusões específicas. Posteriormente, com a edição da Lei nº 10.684, de 2003, às exclusões previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, veio se juntar, para as sociedades cooperativas de produção agropecuária, também a possibilidade de dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados.

Assim, o cerne da controvérsia nos presentes autos reside na autorização conferida pela legislação para exclusão de determinados valores da base de cálculo das sociedades cooperativas, sujeitas ao regime não cumulativo de incidência das contribuições.

Por derradeiro, no tocante à alegação superficial de créditos relativos a *operações com alíquota zero*, compete ao legislador ordinário definir as hipóteses em que mencionada situação ocorrerá. E consonante à eficácia limitada da norma constitucional, também em atenção ao princípio da legalidade, somente podem ser utilizados os créditos das contribuições em tela expressamente previstos em lei. Como precedente deste Conselho sobre a matéria, destaca-se o seguinte julgado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009
>
> CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CRÉDITOS. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO. O art. 3o , § 2o, II, da Lei n° 10.833/03, introduzido pela Lei n° 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. (Acórdão nº 3302-007.384; Sessão de 23/07/2019, Relator Walker Araujo)

Isto posto, são definidas na norma as situações nas quais não é possível a apropriação dos créditos, excluindo-se o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Do ônus probatório

Cumpre reiterar observação já apresentada pela DRJ, uma vez que a contribuinte apresenta o pedido de forma genérica, sem apontar quais seriam exatamente os valores a título de custo agregado a serem aproveitados, bem como as provas relativas aos valores eventualmente indicados.

Em sede de recurso, em que pese postular pelo *princípio da verdade real*, que autorizaria a juntada de novas provas, a realidade é que não se verifica a juntada de qualquer anexo.

Original

Procedendo assim, não se desincumbiu do ônus probatório que lhe cabe, nos termos do art. 16, III do Decreto nº 70.235/72.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator

Original