



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

Processo n° 11070.722246/2011-90
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.972 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria PIS/Cofins
Recorrente COOPERATIVA TRITÍCOLA REGIONAL SANTO ÂNGELO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2008

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CEREALISTA. PREVISÃO LEGAL. PERÍODO DETERMINADO. CONDIÇÕES. INOBSERVÂNCIA.

A legislação que regulamentou o sistema não cumulativo das contribuições sociais previu o direito de apropriação de crédito presumido da atividade agroindustrial para o cerealista, que exerce a atividade de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal especificados, apenas para o período entre fevereiro e julho do ano de 2004.

A concessão do crédito presumido à cerealista estava condicionada à venda dos produtos às empresas identificadas no § 5º do art. 3º da Lei 10.833/03, então vigente.

A partir de agosto de 2004, o crédito presumido ficou restrito às pessoas jurídicas que desenvolvam atividade agroindustrial, nas condições especificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO NAS VENDAS COM TRIBUTAÇÃO SUSPensa, ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não é permitido o aproveitamento de crédito pelas cooperativas agropecuárias em relação a vendas não tributadas, isentas ou com a tributação suspensa. A norma contida no § 4º do art. 8º da Lei nº 10.925/04 dispõe especificamente acerca das pessoas enumeradas nos incisos de I a III do §1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, enquanto o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 traz uma regra geral. Como uma norma geral não revoga uma norma específica, a vedação do §4º do artigo 8º permanece em vigor.

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. APROVEITAMENTO. O crédito presumido da agroindústria previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 não se submete à tríplice forma de aproveitamento, só podendo ser utilizado para o abatimento das contribuições devidas por operações no mercado interno.

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurenttis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, que apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Everdon Schlindwein, OAB/PR nº 80.356.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurenttis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Porto Alegre, que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte.

Trata-se de Autos de Infração para a exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, multa de ofício e juros de mora, decorrentes de glosas de créditos na apuração dessas contribuições no regime não cumulativo relativas aos períodos de apuração do 2º trimestre de 2004 ao 4º trimestre de 2008.

Com base nos ajustes efetuados pela fiscalização, além de serem glosados os créditos vinculados à receita de exportação e os créditos do mercado interno relativos a operações não tributadas, que constavam nos PER/DCOMP apresentados, foram gerados também débitos de PIS e de Cofins após a imputação dos correspondentes créditos das **operações do mercado interno tributadas** nos meses de dez/2006, jan/2007 e maio/2007. Também em face das glosas da fiscalização de créditos relativos a aquisições no mercado interno foram efetuados ajustes que resultaram débitos das contribuições em todos os meses do período.

Inconformada a contribuinte apresentou suas alegações de defesa na impugnação no sentido de: manutenção do crédito presumido considerando o processo produtivo desempenhado e dos créditos acumulados pelas aquisições com suspensão do PIS e da Cofins; consideração das exclusões da base de cálculo referente aos valores repassados aos

associados, às vendas efetuadas a associados, à receita da industrialização da produção do associado e ao custo agregado ao produto agropecuário do associado; determinação de que eventual débito das contribuições apurado seja deduzido/descontado do saldo de créditos apurado em conformidade com a legislação; bem como suspensão da exigência do crédito tributário compensado controlado no presente processo, nos termos do art. 151 do CTN.

Os argumentos da impugnante não foram acolhidos pela DRJ sob os seguintes fundamentos:

- O aproveitamento do crédito presumido na apuração do valor da contribuição pela sistemática da não cumulatividade se restringe às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal. Portanto, não sendo possível ampliar a definição do termo produzir trazido pela legislação para a atividade de beneficiamento, ou seja, atividade de limpar, secar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos, entende-se correto o posicionamento da Fiscalização para o período alcançado pela auditoria fiscal.

- O crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, não pode ser objeto de ressarcimento, o que, aliás, consta não só do ADI nº 15, de 2005, mas, também, do art. 8º, § 3º, inciso II, da IN SRF nº 660, de 2006.

- Consoante as anotações feitas no Termo de Constatação Fiscal e planilhas anexas, foram procedidos ajustes que visaram restabelecer o correto valor dos créditos passíveis de ressarcimento por parte da cooperativa, estando de acordo com a legislação em vigor. Ademais, as exclusões foram admitidas proporcionalmente ao montante utilizado para formação da base de cálculo de cada espécie de receita (créditos vinculados a operações de mercado interno; mercado interno não tributadas - isenção, alíquota zero e não-incidência - e exportação), donde correto entendimento do agente fiscal.

- Muito embora os créditos tributários apontados nos Autos de Infração não se refiram a valores indevidamente compensados (informados em DCOMPs), deve-se atentar que, relativamente à suspensão da exigibilidade de crédito tributário, a impugnação e o recurso tempestivamente apresentados contra lançamentos efetuados pelo Fisco, suspendem a exigibilidade do crédito tributário lançado, até decisão terminativa do processo administrativo fiscal.

A contribuinte foi regularmente notificada da decisão de primeira instância em 11/04/2013, por via postal, tendo apresentado o recurso voluntário em 07/05/2013, alegando, em síntese:

Crédito presumido - atividade agroindustrial

- A contribuinte desempenha as atividades agroindustriais e tem o direito ao crédito presumido calculado sobre o total de suas aquisições de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão das contribuições, pois as utiliza na produção das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM, em conformidade com a Lei e a IN SRF 660.

- A contribuinte adquire insumos de pessoas que desempenham atividade rural em conformidade com o art. 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e art. 7º da IN SRF 660, portanto faz jus aos créditos de PIS e Cofins correspondentes.

- Em conformidade com a Lei 9.972/200, regulamentada pelo Decreto 6.268/2007, e instruções normativas do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, a contribuinte desenvolve o processo produtivo/atividade econômica (beneficiamento), no qual se alteram as características originais, aperfeiçoando as mercadorias para o consumo humano ou animal, resultando os grãos/mercadorias comercializadas, exportas, através das etapas: 1) recebimento e classificação; 2) descarga das mercadorias; 3) pré-limpeza dos grãos; 4) secagem; 5) pós-limpeza; 6) armazenagem e controle de qualidade; 7) expedição, o que caracterizaria atividade produtiva.

- As mercadorias (NCM capítulos 10 e 12) e o processo produtivo (beneficiamento) adotado pela cooperativa se enquadram nas disposições legais em questão (§ 10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 – PIS e § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 - COFINS, e caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004). Assim, a cooperativa faz jus ao crédito presumido.

- A cooperativa faz jus aos créditos discutidos, mas no Auto de Infração o Auditor-Fiscal glosou o Crédito Presumido sobre os insumos adquiridos pessoas físicas e jurídicas com suspensão de PIS e COFINS. Essas aquisições de insumos são utilizadas na produção das mercadorias relacionadas no § 10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002; no § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, classificadas na TIPI nos Capítulos 10 e 12, comumente denominadas de milho beneficiado, trigo beneficiado e soja beneficiada.

- Desconsiderando o processo produtivo desempenhado pela cooperativa, a RFB não fez o enquadramento nos dispositivos legais de forma adequado (§10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002; §5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004). Houve enquadramento no §11 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 por entender que as mercadorias teriam sido exportadas na mesma forma que adquiridas e portando em seu entendimento não fariam jus ao crédito presumido. Esse é o equívoco.

- Devido à RFB não ter considerado o processo produtivo desempenhado e entender que a cooperativa não estaria enquadrada no §10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e no § 5º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como beneficiária do crédito presumido, também a partir de agosto de 2004 a RFB não assegurou o enquadramento da cooperativa no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, indeferindo, desta forma, o crédito. A cooperativa, na qualidade de empresa produtora, faz jus ao crédito a partir de agosto de 2004.

- O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 define quem e quando a contribuinte fará jus ao crédito presumido. Da redação desse dispositivo fica evidenciado que os beneficiários do referido crédito são todas as pessoas jurídicas que produzam as mercadorias classificadas nas posições da NCM descritas em seu *caput*, não estando o direito ao crédito vinculado à atividade de produzir ou muito menos diretamente à mercadoria, mas sim vinculado direta e exclusivamente à pessoa jurídica em questão. O intento de exigir que o contribuinte/produtor comprovasse o destino final da mercadoria geraria ônus excessivo para a parte, além de criar requisito não previsto em lei.

- Relativamente à forma de utilização do crédito, neste processo específico, a contribuinte não está discutindo a possibilidade de ressarcimento do referido crédito, uma vez que este processo não se trata de indeferimento de pedido de ressarcimento, mas de auto de infração pelo não recolhimento das contribuições em determinados períodos em face do entendimento da fiscalização.

Vendas com suspensão: ilegalidade da restrição ao aproveitamento de créditos

- O art. 9º da Lei nº 10.925/2004 possibilitou, a partir de 1º/08/2004, que as vendas de produtos relacionados no art. 8º daquela Lei fossem realizadas com suspensão do PIS e da COFINS. Posteriormente foram editadas as Leis nºs 11.033/2004 e 11.116/2005, onde ficou autorizado expressamente o ressarcimento/compensação dos créditos acumulados.

- A cooperativa tem direito aos créditos, em conformidade com o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e no art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas

- O agente fiscal considerou indevidas algumas exclusões permitidas às sociedades cooperativas, majorando, desta forma, a base de cálculo tributável da cooperativa:

1. *exclusões dos repasses aos associados (mercado externo)*: o inciso I do art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 assegura a possibilidade excluir da base de cálculo do PIS e COFINS o valor total dos repasses efetuados aos associados, independente da comercialização da mercadoria ser efetuada no mercado externo ou no mercado interno;

2. *exclusões dos repasses aos associados (mercado interno)*: além de poder excluir da receita total para a apuração da base de cálculo tributável do PIS e COFINS as receitas que não

sofreram incidência das contribuições, como as demais pessoas jurídicas, as sociedades cooperativas, por terem tratamento diferenciado, podem também excluir o total dos repasses efetuados aos associados independente do destino que será dado à mercadoria recebida do associado;

3. *exclusão da venda de mercadorias a associados*: a cooperativa tem o direito à exclusão, em conformidade com o inciso II do art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 e inciso II do art. 11 da IN nº 635/2006, das receitas de vendas de bens e mercadorias para seus associados, vinculados à atividade econômica dos mesmos, independente das vendas serem realizadas com suspensão, alíquota zero, ou tributadas pelas contribuições para o PIS e COFINS, vez que a MP e a IN não vedam a possibilidade de efetuar estas exclusões;

4. *receita de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado*: a cooperativa possui amparo legal para excluir da base de cálculo do PIS e COFINS as receitas da industrialização do produto do associado, com base no inciso IV do art. 15 da MP nº 2.158-35/2001, disposição confirmada no inciso IV do art. 11 da IN SRF nº 635/2006. As receitas decorrentes da produção do associado não são receitas de prestação de serviço a associados.

5. *custos agregados*: os custos agregados aos produtos agropecuários dos associados podem ser excluídos da base de cálculo do PIS e COFINS, considerando-se, em conformidade com art. 1º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o total das receitas auferidas, independente da denominação e classificação contábil, não havendo que se fazer distinção quanto à forma como a mercadoria será comercializada pela cooperativa: se será destinada à exportação ou se será vendida no mercado interno com suspensão, alíquota zero ou tributada pelo PIS e COFINS.

Princípios a serem observados pela Administração Pública

- A autoridade fiscal violou o art. 2º da Lei nº 9.784/1999, não observando os princípios que devem nortear a administração pública, dentre eles o da objetividade, adequação de meios e fins, simplicidade e interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público, todos constantes do parágrafo único do mencionado artigo.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Consta que a contribuinte é uma sociedade cooperativa agropecuária, sujeita à sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais (Lei nº 10.892/2004), que atua no ramo de recebimento de produtos agrícolas dos associados e de terceiros, de fornecimento de insumos agrícolas aos associados; de comercialização de produtos agropecuários e sementes; de fábrica de rações e moinhos de milho e trigo; bem como no ramo de supermercados.

Tendo em vista que os créditos apurados pela contribuinte têm aplicação distinta de acordo com a origem, eles foram segregados em créditos vinculados a operações de mercado interno tributadas, mercado interno não tributadas (isenção, alíquota zero, não incidência) e exportação.

Trata o presente processo de auto de infração da exigência de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos sob as seguintes rubricas:

- 0001 - Incidência não cumulativa padrão - Insuficiência de recolhimento da contribuição: relativamente a fatos geradores de dez/2006 e jan/2007 e maio/2007; e

- 0002 - Glosa de Créditos - Crédito de aquisição no mercado interno constituído indevidamente: em relação a todos os meses do período (maio/2004 a dez/2008).

Conforme consta no Termo de Constatação Fiscal, a autuação deu-se sob os seguintes fundamentos:

Com base nos ajustes efetuados pela fiscalização, além de glosarmos os créditos vinculados à receita de exportação, objeto dos PER/DCOMP apresentados e os créditos do mercado interno relativos a operações não tributadas, objeto também de PER/DCOMP apresentadas, os ajustes geraram débitos de PIS e de COFINS após a imputados dos correspondentes créditos nas operações do mercado interno tributadas nos meses de dezembro/2006, janeiro/2007 e maio/2007.

Considerando os ajustes na apuração dos créditos, verificamos que o saldo dos créditos do PIS e da COFINS é inferior ao apurado pela contribuinte, em todos os meses. Diante disso, glosamos de ofício as diferenças de saldo de créditos apurados pelo comparativo entre o saldo de crédito da contribuinte e o saldo de crédito da fiscalização, conforme demonstrado nas planilhas de apuração do PIS e da COFINS.

Diante das glosas de créditos do PIS e da COFINS vinculados a operações de mercado interno tributadas, intimamos a contribuinte a ajustar a sua escrituração contábil e a DACON, com base no saldo apurado pela fiscalização, ou apresentar impugnação no prazo previsto na legislação.

Do ajuste do crédito presumido

Período de maio a julho de 2004:

Neste período o crédito presumido apurado na aquisição de produtos agrícolas (soja, milho e trigo) foi rateado pela fiscalização em crédito da *atividade agroindustrial* e crédito da *atividade de cerealista nas operações de mercado interno*, vez que, na exportação de produtos agrícola *in natura*, não haveria direito ao crédito presumido por esta atividade, eis que seria vinculado às vendas no mercado interno à agroindústria (art. 3º, §5º da Lei nº 10.833/2003). Nessa esteira, no entender da fiscalização, mesmo alegando a contribuinte que ela realiza as atividades descritas no art. 3º, §5º da Lei nº 10.833/2003, não caberia a apuração do crédito presumido para a atividade de cerealista diante da ausência de documentação capaz de comprovar que os produtos *in natura* exportados seriam utilizados na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal no exterior.

Como se observa nos posteriormente revogados §§ 5º e 11 da Lei 10.833/2003, abaixo transcritos, o crédito presumido da Cofins foi concedido em operações distintas dentro da cadeia produtiva tanto à *agroindústria* (§5º), qual seja, a pessoa jurídica que produzia mercadorias de origem animal ou vegetal especificadas destinadas à alimentação humana ou animal; como ao *cerealista* (§11) que adquiria diretamente de pessoas físicas

residentes no País produtos *in natura* de origem vegetal especificados relativamente às vendas realizadas às agroindústrias (pessoas jurídicas que produzam determinadas mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal):

§ 5o Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no inciso II do caput deste artigo, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004)

§ 11. Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma deste artigo, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o § 5o, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 80% (oitenta por cento) daquela prevista no art. 2o sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura. (Revogado pela Lei nº 10.925, de 2004) [grifos não são do original]

Em relação ao PIS/Pasep, os benefícios são idênticos aos da Cofins, para a *agroindústria*, nos termos do §10 do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, introduzido pela Lei nº 10.684/2003, mais tarde também revogado pela Lei 10.925/2004, e para o *cerealista*, conforme previsto no §11 do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, aplicável ao PIS/Pasep por força do art. 15 dessa Lei.

Assim, entendo que foi correta a posição da autoridade fiscal de glosar os créditos presumidos decorrente da **atividade de cerealista** da contribuinte em relação aos produtos *in natura* exportados, vez que não comprovado que se tratariam de vendas às "**pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal**, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 1514, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul NCM, **destinados à alimentação humana ou animal**".

Ademais, em se tratando de *aquisições de pessoas físicas*, não se cogita da possibilidade de creditamento integral com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 em face da vedação contida no §3º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 aplicável também ao PIS por disposição do art. 15 dessa Lei:

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Não procede alegação da recorrente de que a fiscalização teria desconsiderado o seu processo produtivo, pois, como já esclarecido acima, neste período, o crédito presumido na aquisição de soja, milho e trigo foi dividido nas duas atividades da empresa: agroindustrial e cerealista, tendo sido glosadas somente a parte da atividade cerealista relativa aos produtos *in natura* exportados.

No mesmo sentido essa questão já foi decidida por este CARF nos acórdãos cujas ementas se seguem:

Acórdão nº 3801-004.877– 1ª Turma Especial

Sessão de 27 de janeiro de 2015

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO DO § 11 DA LEI Nº 10.833/2003. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. VEDAÇÃO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

Não tem direito ao crédito presumido de que trata o §11 da Lei nº 10.833/2003 a empresa que venda produtos com fim específico de exportação por falta de amparo legal.

Recurso Voluntário Negado

Acórdão nº 3102-001.829 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 24 de abril de 2013

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

Ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO DA ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. CEREALISTA. PREVISÃO LEGAL. PERÍODO DETERMINADO. CONDIÇÕES. INOBSERVÂNCIA.

A legislação que regulamentou o Sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins previu o direito de apropriação de crédito presumido da atividade agroindustrial para o cerealista, que exerce a atividade de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM, apenas para o período entre fevereiro e julho do ano de 2004.

A concessão estava condicionada à venda dos produtos às empresas identificadas no § 5º do artigo 3º da Lei 10.833/03, então vigente.

Recurso Voluntário Negado

Acórdão nº 3401-00.907 - 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de julho de 2010

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa:

CRÉDITO DA COFINS NÃO CUMULATIVA. EMPRESA CEREALISTA.

Os produtos de origem vegetal adquiridos de pessoa física só geram crédito da COFINS não cumulativa se forem submetidos à secagem, lavagem, padronização, armazenagem e vendidos a empresas produtoras de alimentos destinados a consumo humano ou animal.

(...)

Período de agosto/2004 a dezembro/2008:

Relativamente a este período, entendeu a fiscalização autuante que: "A partir de agosto/2004 o crédito presumido ficou restrito às pessoas jurídicas que desenvolvam atividade agroindustrial, as quais apuram o crédito presumido em relação às aquisições de pessoas físicas e recebimentos de pessoas físicas (associados de cooperativas), bem como em relação às aquisições de pessoas jurídicas cuja operação foi realizada com suspensão do PIS e da Cofins. Com isso o crédito presumido apurado pela fiscalização se restringiu à atividade da agroindústria".

A Lei nº 10.925/2004 trouxe alteração legislativa ao crédito presumido, permitindo-o, a partir de agosto de 2004, somente à **agroindústria**, no *caput* do art. 8º, para as aquisições de insumo (bens) de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, e no seu §1º, para as aquisições de cerealistas (inciso I) e outras pessoas jurídicas específicas (incisos II e III):

*Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 09.01, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do **caput** do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. [redação original]*

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09,

2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; [redação original]

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

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

III - pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

A partir de então, não mais há a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido pela *cerealista*, como antes havia no §11 da Lei 10.833/2003, ou pelas pessoas jurídicas descritas nos incisos II e III do §1º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, bem como o crédito em relação às receitas de vendas com suspensão efetuadas a essas pessoas, em face da vedação expressa no §4º do referido art. 8º:

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo.

Alega a recorrente que teria direito a crédito presumido já que é produtora de mercadorias de origem vegetal, adquirindo bens diretamente de pessoas físicas residentes no país e efetuando o processo de produção/industrialização, sob a modalidade de beneficiamento.

Ocorre, no entanto, que a fiscalização concedeu o crédito presumido para esse período nas atividades em que a contribuinte atuou efetivamente como agroindústria, somente excluindo as atividades de cerealista da empresa, na qual exerceu cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal especificados no inciso I do §1º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, conforme extrato abaixo do Termo de Constatação:

(...)Com isso o crédito presumido apurado pela fiscalização se restringiu à atividade da agroindústria o crédito presumido apurado pela fiscalização se restringiu à atividade de agroindústria.

O crédito presumido apurado pela fiscalização na COTRISA se refere ao valor das transferências internas de produtos agrícolas (soja, milho e trigo) para a industrialização na fábrica de ração e nos moinhos de milho e trigo. Das transferências realizadas para fábrica de ração excluímos a transferência de farelo de soja (produto industrializado), cujo crédito foi apurado quando da aquisição de pessoas jurídicas.

As diferenças dos créditos presumidos residem no fato da contribuinte considerar as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos agrícolas in natura (soja, milho e trigo), como atividades de produção, apurando o correspondente crédito presumido com base no caput do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, quando para a fiscalização as atividades realizadas pela contribuinte, para deixar os produtos agrícolas recebidos dos associados e adquiridos de terceiros (não associados) em condições de comercialização, estão descritas literalmente no inciso I do § 1º do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 e não no caput do mencionado artigo como pretende a contribuinte.

Com relação ao alegado processo de industrialização por "beneficiamento" dos grãos, entendo que ele não se caracteriza como industrialização, como bem esclarecido pelo Ilustre Conselheiro José Fernandes do Nascimento em voto vencedor no Acórdão nº 3302-003.301– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 23 de agosto de 2016, abaixo transcrito:

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

Ementa:

(...)

ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS. INOCORRÊNCIA.

A atividade de beneficiamento de grãos, consistente na sua classificação, limpeza, secagem e armazenagem, não se enquadra na definição de atividade de produção agroindustrial, mas de produção agropecuária.

VOTO VENCEDOR

(...)

Além disso, inexistente controvérsia quanto ao fato de que tais produtos foram submetidos a processo de classificação, limpeza, secagem e armazenagem, conforme se extrai da descrição do processo produtivo apresentada pela própria recorrente. Porém, embora esse processo seja denominado de beneficiamento de grãos, ele não se enquadra na modalidade de industrialização, denominada de beneficiamento, que se encontra definida no art. 4º, II, do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010) [também no RIPI/2002 vigente à época dos fatos deste processo], porque, apesar de serem submetidos ao citado processo de "beneficiamento", os grãos de milho e soja exportados pela recorrente permanecerem na condição de produtos in natura e, portanto, com a anotação NT (Não Tributado) na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), o que os exclui da condição de produtos industrializados e, portanto, fora do campo de incidência do imposto, nos termos do parágrafo único do art. 2º do RIPI/2010.

Mas, independentemente da abrangência do termo "pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias (...)", veiculado pelo *caput* do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, é certo que, dentre essas pessoas, não se incluem aquelas especificadas no §1º desse dispositivo, expressamente ressalvadas da dedução do crédito presumido pelo §4º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004. De forma que não assiste razão à recorrente no pleito do crédito presumido sobre as atividades especificadas no §1º do dispositivo.

De outra parte, entende a recorrente que a cooperativa teria direito aos créditos nesse período, em conformidade com o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, que assim dispõem:

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 a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

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 (...)

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

No entanto, a norma genérica, que permite a manutenção dos créditos nas vendas com suspensão, não derroga a norma específica que veda expressamente o crédito presumido para as pessoas especificadas, em consonância com o disposto no art. 2º, §2º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro:

Art.2o Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (Vide Lei nº 3.991, de 1961) (Vide Lei nº 5.144, de 1966)

§ 1o A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2o A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Nesse sentido, já foi decidido no Acórdão nº 3401-01.255 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 28 de fevereiro de 2011, em votação unânime:

(...)

Apesar da suposta divergência das normas, não há conflito, pois a primeira (§4o, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004), traz uma vedação específica para as pessoas listadas nos incisos de I a III, do § 1o, do art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, onde estão incluídas as cooperativas de produção agropecuária. O art. 17, da Lei nº 11.033/2004, traz uma regra geral, sem revogar a regra específica.

Portanto, a vedação do §4º, também do artigo 8º permanece em vigor, de modo que não é permitido o aproveitamento de crédito, por essas cooperativas, em relação a vendas com tributação suspensa, não tributadas ou isentas.

(...)

Exclusões da base de cálculo - sociedades cooperativas

Alega a recorrente que teria direito às exclusões da base de cálculo tributável pleiteadas sem nenhuma condicionante, nos termos do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e art. 11 da IN SRF nº 635/2006, que assim dispõem:

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.

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;

VI - exclusão das receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos, na hipótese de apuração das contribuições no regime cumulativo; e VII - dedução das sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso I do caput:

I - na comercialização de produtos agropecuários realizados a prazo, assim como aqueles produtos ainda não adquiridos do associado, a cooperativa poderá excluir da receita bruta mensal o valor correspondente ao repasse a ser efetuado ao associado; e, II - os adiantamentos efetuados aos associados, relativos à produção entregue, somente poderão ser excluídos quando da comercialização dos referidos produtos.

§ 2º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa, e serão contabilizadas destacadamente pela cooperativa, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie e quantidade dos bens ou mercadorias vendidos.

§ 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.

§ 4º O disposto no inciso VII do caput aplica-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de novembro de 1999.

§ 5º As sobras líquidas, apuradas após a destinação para constituição dos fundos a que se refere o inciso VII do caput, somente serão computadas na receita bruta da atividade rural do cooperado quando a ele creditadas, distribuídas ou capitalizadas.

§ 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.

§ 7º A entrega de produção à cooperativa, para fins de beneficiamento, armazenamento, industrialização ou comercialização, não configura receita do associado.

§ 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.

§ 9º A dedução de que trata o inciso VII do caput poderá ser efetivada a partir do mês de sua formação, devendo o excesso ser aproveitado nos meses subseqüentes.

A fiscalização considerou indevidas algumas parcelas das exclusões da base de cálculo tributável das contribuições pela cooperativa, nesses termos:

(...)

9.1 Repasse aos Associados

Analisando o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, verificamos que tal dispositivo autorizou excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins, os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização dos produtos por eles entregues à cooperativa. A interpretação que temos desse dispositivo é que nas operações em que foi excluída a integralidade da receita, por se tratar de venda sujeita a suspensão do PIS e da COFINS ou exportação, não há que se falar em excluir os valores repassados aos associados, proporcional a essas receitas, tendo em vista que a base de cálculo do PIS e da COFINS foi zerada pela exclusão da integralidade da receita.

Considerando que na venda de produtos agrícolas com suspensão ou exportação a receita foi integralmente excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS, os repasses aos associados, foram ajustados pela fiscalização, permitido a exclusão do repasse aos associados, proporcional, a receita de venda de produtos agrícolas, somada a receita de venda de bens de fabricação própria tributadas no mercado interno, pela soma da receita total da venda de produtos agrícolas com a venda de bens de fabricação própria.

9.2 - Venda de Mercadorias aos Associados

Período: agosto/2004 a dezembro/2008

A partir do mês de agosto/2004 os insumos e sementes vendidos aos associados tiveram as alíquotas para o PIS e a COFINS reduzidas a zero, portanto, a receita foi excluída a título de venda de mercadorias alíquota zero, tendo anulado (zerado) as bases de cálculo da venda de mercadorias aos associados.

(...) as bases de cálculo do PIS e da COFINS foram zeradas pela exclusão da receita sujeita a alíquota zero, não tendo como excluir outra vez, pois, irá afetar a base de cálculo da receita dos demais setores sujeitos a tributação. Com isto, estamos glosando o valor das mercadorias aos associados a partir do mês de agosto/2004, haja vista a contribuinte ter informado na resposta ao termo de intimação fiscal nº 0003, tratar-se de venda de insumos e sementes que tiveram as alíquotas para o PIS e COFINS reduzidas a zero.

9.3 - Receita de beneficiamento, armazenamento, industrialização de produção dos associados.

(...)

Em nenhum aspecto da legislação verificamos que a legislação autorizou a exclusão da receita de venda de produtos industrializados pela cooperativa, a título de receita de beneficiamento, armazenamento, industrialização de produção dos associados.

Na resposta ao termo de intimação fiscal nº 0003, a contribuinte informa que os valores das receitas excluídas a título de beneficiamento, armazenamento, industrialização de produção dos associados é originária da comercialização de produtos industrializados pela cooperativa, por sua conta e risco, adquiridos dos associados.

9.4 - Custos Agregados

(...) os mesmos somente podem ser considerados se existe base de cálculo tributável pelo PIS e COFINS, no mesmo sentido do valor dos repasses aos associados.

*O valor do custo agregado foi ajustado de forma proporcional à receita de venda de produtos agrícolas tributados pelo PIS e COFINS.
(...)*

Como se observa no trecho acima, no caso do *Repasse aos Associados, Vendas de produtos aos associados e Custos agregados*, essas exclusões da base de cálculo das contribuições, específicas das cooperativas, somente são permitidas se a cooperativa apresentar base de cálculo positiva após as exclusões da receita bruta.

Conforme já tinha esclarecido a fiscalização à contribuinte no Termo de Intimação nº 001, "Caso a receita bruta da cooperativa tenha sofrido exclusões com base no que determina a legislação que trata das isenções do PIS e da Cofins nas operações de venda no mercado externo (exportação); venda com suspensão, alíquota zero e substituição tributária das mencionadas contribuições, não há que se falar nas exclusões específicas aplicadas às cooperativas (art. da MP 2.158-35/2001 e art. 17 da Lei nº 10.684/2003), pois, se a base de cálculo foi zerada não há mais o que ser excluído".

No caso, a contribuinte efetuou as exclusões da base de cálculo específicas para as cooperativas sem levar em consideração que já tinha excluído da receita bruta as receitas de exportações e as receitas de venda de produtos com suspensão, alíquota zero ou substituição tributária; ocorrendo a exclusão em duplicidade das mesmas receitas, tanto na receita bruta total como na base de cálculo das contribuições. Assim, entendo correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Quanto à exclusão da receita de beneficiamento, armazenamento, industrialização de produção dos associados, ela não foi permitida, pois conforme informado pela própria contribuinte, na verdade, tratavam-se de receitas obtidas na comercialização de produtos industrializados pela cooperativa, o que não encontra amparo na legislação, nem no inciso IV (receitas de beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado) ou no inciso II (receitas de vendas aos associados) do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, nem em outro dispositivo legal.

No que concerne à forma de utilização do crédito presumido da agroindústria, previstos nos art. 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004, por opção do legislador ordinário, o seu aproveitamento pode ser apenas para o abatimento da contribuição devida por operações no mercado interno, ainda que o crédito tenha sido auferido em operações de exportação.

Nessa esteira, a Receita Federal do Brasil dispôs em normas complementares, mediante a Instrução Normativa SRF nº 660/2006 e o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005 sobre a compensação ou ressarcimento dos créditos presumidos apurados a partir de 01/08/2004, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, ou seja, decorrentes de atividades agroindustriais, permitindo apenas deduzi-los das contribuições devidas:

IN SRF nº 660/2006

Do Crédito Presumido

Do direito ao desconto de créditos presumidos

*Art. 5º A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, pode descontar **créditos presumidos** calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:*

I - destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM:

(...)

Do cálculo do crédito presumido

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o **crédito presumido** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

(...)

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

I - não constitui receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial, servindo somente para dedução do valor devido de cada contribuição; e

II - não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15/2005

Art. 1º O valor do **crédito presumido previsto na Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º e 15**, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do **crédito presumido referido no art. 1º não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento**, de que trata a Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei nº 11.116, de 2005, art. 16.

[grifos da Relatora]

Conforme já decidido na Apelação Cível Nº 2006.72.00.007865-4/SC, do Tribunal Federal da 4ª Região, cuja ementa segue abaixo, "as próprias leis instituidoras dos créditos presumidos em questão previram como modo de aproveitamento destes créditos o desconto das contribuições do PIS e COFINS a pagar, limitando a sua utilização, assim, à esfera das próprias contribuições".

O Superior Tribunal de Justiça também já manifestou seu entendimento, no REsp 1240714/PR (Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/09/2013, DJe 10/09/2013), conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. PRODUTOR RURAL. CRÉDITOS PRESUMIDOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 8º DA LEI 10.925/04. LEGALIDADE DA ADI/SRF 15/05 E DA IN SRF 660/06. PRECEDENTES DO STJ. MORA DO FISCO. INEXISTÊNCIA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. "A jurisprudência firmada por ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ é no sentido de que inexistente previsão legal para deferir restituição ou compensação (art. 170, do CTN) com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do crédito presumido de PIS e da COFINS estabelecido na Lei 10.925/2004, considerando-se, outrossim, que a ADI/SRF 15/2005 não inovou no plano normativo, mas apenas explicitou vedação já prevista no art. 8º, da lei antes referida" (AgRg no REsp 1.218.923/PR, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma, DJe 13/11/12).

2. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido ser legítima a atualização monetária de crédito escritural quando há demora no exame dos pedidos pela autoridade administrativa ou oposição decorrente de ato estatal, administrativo ou normativo, postergando o seu aproveitamento, o que não ocorre na hipótese, em que os atos normativos são legais.

3. "O Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, aplicando-se o art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que efetuados os pedidos" (AgRg no REsp 1.232.257/SC, Rel. Min.NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Primeira Turma, DJe 21/2/13).

4. Recurso especial conhecido e não provido.

Nessa linha também foi decidido no Acórdão nº 3401-01.716– 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, de 15 de fevereiro de 2012, conforme trecho do Voto do Relator Odassi Guerzoni Filho abaixo:

(...)

Com a devida vênia, não partilho do mesmo entendimento da Recorrente, haja vista a clareza do dispositivo que passou a tratar do crédito presumido do PIS/Pasep e da Cofins, qual seja o artigo 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, segundo o qual, “As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, [...], destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, adquiridos de pessoas físicas ou recebidos de cooperado pessoa física.” (grifei)

Ora, a menção que referido dispositivo legal faz ao artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 tem como único objetivo o de identificar os produtos adquiridos que podem gerar o direito ao crédito presumido e não o de estender a este o mesmo direito de aproveitamento [ressarcimento e compensação] que está contemplado, ressalte-se, de forma taxativa, nas hipóteses constantes dos incisos do referido artigo 3º.

Nem me valerei aqui das regras específicas trazidas pelas instruções normativas que regem os procedimentos de compensação e de ressarcimento, e tampouco discorrerei sobre o argumento de que o crédito presumido seria uma subvenção financeira, porquanto vislumbro na argumentação da Recorrente mero inconformismo com a forma com que o legislador tratou a matéria.

Assim, consoante consta de forma clara no art. 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004, o crédito presumido somente pode ser deduzido da contribuição eventualmente devida, e não ser aproveitado via ressarcimento e/ou compensação.

(...)

Por fim, também não prosperam as alegações genéricas da recorrente de lesão aos princípios da Administração Pública, vez que a autuação foi devidamente

Processo nº 11070.722246/2011-90
Acórdão n.º **3402-003.972**

S3-C4T2
Fl. 668

motivada em todos os pontos em extenso Termo de Constatação Fiscal, sem causar qualquer cerceamento de direito de defesa à contribuinte.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênia para divergir da Ilustre Relatora acerca do seguinte ponto de seu voto.

Crédito presumido - Atividade agroindustrial - Produção das mercadorias de origem vegetal classificadas nos capítulos 8 a 12 da NCM

A partir de Agosto/2004, entendeu a fiscalização autuante que "*A partir de agosto/2004 o crédito presumido ficou restrito às pessoas jurídicas que desenvolvam atividade agroindustrial, as quais apuram o crédito presumido em relação às aquisições de pessoas físicas e recebimentos de pessoas físicas (associados de cooperativas), bem como em relação às aquisições de pessoas jurídicas cuja operação foi realizada com suspensão do PIS e da Cofins. Com isso o crédito presumido apurado pela fiscalização se restringiu à atividade da agroindústria*".

A Lei nº 10.925/2004 trouxe alteração legislativa ao crédito presumido, permitindo-o a partir de agosto de 2004 somente à **agroindústria**, no *caput* do art. 8º, para as aquisições de insumo (bens) de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física, e no seu §1º, para as aquisições de cerealistas (inciso I) e outras pessoas jurídicas específicas (incisos II e III):

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

*I - **cerealista** que exerça cumulativamente as atividades de **secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar** os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; [redação original]*

*I - **cerealista** que exerça cumulativamente as atividades de **limpar, padronizar, armazenar e comercializar** os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*I - **cerealista** que exerça cumulativamente as atividades de **limpar, padronizar, armazenar e comercializar** os produtos **in natura** de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); **(Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)***

(...)

A partir de então, segundo a fiscalização, não haveria mais a possibilidade de aproveitamento do crédito presumido pelo cerealista, como antes havia no §11 da Lei 10.833/2003, ou pelas pessoas jurídicas descritas nos incisos II e III do §1º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, bem como o crédito em relação às receitas de vendas com suspensão efetuadas a essas pessoas, em face da vedação expressa no §4º do referido art. 8º:

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

*I - do crédito presumido de que trata o **caput** deste artigo;*

*II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o **caput** deste artigo.*

Ocorre, todavia, que um ponto específico não foi enfrentado pela fiscalização e que é normativamente relevante para a qualificação da Recorrente: a alteração do conceito de cerealista pela Lei nº 11.196/2005, cujo dispositivo do art. 63 entrou em vigor a partir de **22/12/2005**. O dispositivo alterou o conceito de cerealista para excluir a atividade de **secar** como requisito cumulativo para esta qualificação jurídica, passando a ser necessário que a cooperativa exerça apenas as atividades de **limpar, padronizar, armazenar e comercializar**, cumulativamente.

Desse modo, a empresa que realizar outras atividades além das quatro mencionadas no art. 63 da Lei nº 11.196/2005, se enquadraria não mais no conceito de cerealista, mas sim no de **agroindústria**, fazendo jus ao crédito pretendido pela Recorrente. Neste caso, a empresa realiza atividade de secagem, o que lhe garante, frente à Lei mencionada, a condição de empresa agroindustrial. Nesse sentido, menciono os acórdãos do TRF-4 na Apelação nº 5007800-19.2013.404.7104/RS e Apelação nº 5005427-12.2013.404.7105/RS, neste último se afirmou-se:

As atividades desenvolvidas pela impetrante de limpeza, secagem, classificação e armazenagem de produtos in natura de origem vegetal enquadram-se no conceito de empresa agroindustrial ao beneficiar os grãos que exporta, fazendo jus, por consequência, ao ressarcimento do crédito presumido, apurado na forma do artigo 8º da Lei 10.925/2004.

Assim, a partir da data de 22/12/2005, a Recorrente passou a se enquadrar não mais na condição de cerealista, mas sim na de empresa agroindustrial, com fundamento no art. 63 da Lei nº 11.196/2005, fazendo jus, como reconhecido pela fiscalização, ao crédito presumido a partir desta data.

Em razão disso, minha divergência em relação ao voto da Conselheira Relatora cinge-se apenas quanto ao reconhecimento do direito do Recorrente aos créditos após 22/12/2005.

(Assinatura Digital)

Carlos Augusto Daniel Neto - Conselheiro