

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**

<b>PROCESSO</b>	<b>12571.720312/2012-90</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3302-014.527 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FRISIA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. SOCIEDADES COOPERATIVAS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. ATO COOPERADO.

Conforme entendimento pacífico do Poder Judiciário, as exclusões da base de cálculo das contribuições, permitidas pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e pelo art. 17 da Lei nº 10.684/2003, não se enquadram como uma “isenção parcial” nem como hipótese de “não incidência tributária”. Não é possível apurar créditos relacionados a estes valores recebidos pelas sociedades cooperativas, porém excluídos da base de cálculo, tornando inaplicável ao caso o art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

O contribuinte não faz jus a créditos da não cumulatividade sobre os custos de aquisição incorridos nos atos cooperativos típicos (aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais), da mesma forma que não deve incluir os valores referentes a estas operações no cálculo do rateio dos créditos, tendo em vista que o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, conforme preceitua o art. 79 da Lei 5.764/71 e já decidido no REsp nº 1.141.667/RS. Logo, não gera “receitas de vendas” mas meros ingressos financeiros.

Aplicação imediata e direta da tese fixada no REsp nº 1.141.667/RS: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos da lei nº 10.833/2003.

DIREITO DE CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO DE SEMENTES E MUDAS. TRIBUTAÇÃO À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL.

Nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711/2003.

A Lei nº 10.711/2003 não estabelece como requisito para fruição do benefício fiscal a indicação de “registro das sementes” na nota fiscal, mas sim o número de inscrição do produtor no RENASEM.

O descumprimento de qualquer dos requisitos previstos na Lei nº 10.711/2003 torna a respectiva operação comercial, bem como fornecedores e adquirentes, sujeitos às penalidades e responsabilidades previstas na legislação, e não autoriza a tomada de crédito das contribuições.

BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS. IPI RECUPERÁVEL.

O IPI, quando recuperável, não compõe o custo de aquisição e, portanto, não integra a base de cálculo dos créditos das contribuições. O fato do IPI ser recuperável não depende do tratamento a ele conferido pelo contribuinte, mas sim do que fora estabelecido pela legislação, pois a lei não exclui o “IPI efetivamente recuperado”, mas sim o “IPI recuperável”.

A lei confere ao contribuinte o direito a recuperar esse valor de IPI na aquisição de insumos; se o contribuinte opta por não fazê-lo, isso não altera a natureza jurídica do tributo. Tem o contribuinte direito de pleitear a restituição do IPI pago a maior por conta de não ter, eventualmente, escriturado a crédito o IPI incidente em suas aquisições, desde que dentro do prazo prescricional.

BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS. ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS-ST).

O ICMS-ST não sofre tributação pelas contribuições, pois não se configura como receita do substituto tributário, que age como mero arrecadador/intermediário do ICMS devido pelo substituído, para repassá-lo ao Estado.

Se não houve tributação na etapa anterior, não há como considerar esta parcela do custo de aquisição no cálculo dos créditos da não-cumulatividade. Nesse sentido é a posição pacífica da 2ª Turma do STJ.

**CONCEITO DE INSUMOS. MATERIAIS DE EMBALAGEM.**

Os sacos de polipropileno são essenciais à atividade econômica de fabricação e comercialização de ração animal, na medida em que são utilizados como embalagem deste produto.

**CONCEITO DE INSUMOS. LENHA. ENERGIA TÉRMICA. BENS PARA REVENDA.**

A lenha utilizada para alimentar as caldeiras que produzem vapor para secagem de grãos pode ser classificada como insumo do processo de obtenção de grãos secos para armazenagem ou como energia térmica, gerando créditos das contribuições, desde que não seja adquirida de pessoas físicas.

**CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS.**

Os serviços de corte, baldeação de lenhas e visitas técnicas, realizados nas florestas, são essenciais e relevantes para o processo produtivo de obtenção de lenha para alimentar as caldeiras que irão gerar vapor para secagem dos grãos.

**CRÉDITO. FRETE DE PRODUTOS ENTRE A COOPERATIVA E OS COOPERADOS.**

A remessa de produtos entre a cooperativa e seus cooperados, com a utilização de frete contratado junto a terceiros não cooperados, tem natureza jurídica de ato cooperativo típico, ou seja, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, logo não há incidência das contribuições, nos termos do quanto decidido no julgamento do REsp 1.141.667/RS, julgado sob o rito previsto para os recursos repetitivos.

O frete entre a cooperativa e seus cooperados não pode ser considerado como insumo da cooperativa, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois este dispositivo legal trata da prestação de serviços e da produção de bens destinados à venda, que é operação de mercado, com natureza jurídica distinta do ato cooperativo típico.

Inaplicável, na espécie, a hipótese do inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, que trata de frete na operação de venda, uma vez que não ocorreu venda alguma, mas tão somente uma operação entre cooperados e cooperativa, ato cooperativo típico.

**CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.**

É cabível a tomada de créditos sobre encargos de depreciação de itens como balanças, costuradora, carro plataforma, máquinas de limpeza,

sistema de captação, filtros de impurezas, secadores e transportadoras, utilizados em estabelecimentos onde é feita a secagem de grãos, desde que não tenham sido adquiridos de pessoas físicas ou não sejam bens usados.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em (i) rejeitar a preliminar de “nulidade do acórdão da DRJ por ausência de motivação” e, (ii) no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos referentes a (ii.1) material de embalagens e etiquetas; (ii.2) aquisição de lenha de pessoas jurídicas, exceto em relação ao creditamento sobre notas fiscais de emissão da própria contribuinte; (ii.3) serviços aplicados nas fazendas de lenha e na produção de bovinos; (ii.4) fretes nas operações de venda para terceiros não cooperados/associados e/ou que não se caracterizam como cooperativas; e (ii.5) encargos de depreciação, exceto aqueles relacionados à aquisição de bens usados ou adquiridos de pessoas físicas.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Francisca Elizabeth Barreto (suplente convocada), Francisca das Chagas Lemos, José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se do Pedido de Ressarcimento nº 27343.76683.180311.1.1.11-2190 (fls. 2/6), no valor de R\$ 279.884,50, referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social relativos a mercado interno, auferidos no 1º trimestre de 2008.

O fundamento para o indeferimento de parte do crédito pleiteado foi exposto no referido despacho decisório, e decorre de glosas de créditos sobre (i) aquisições de bens para revenda, (ii) aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos, (iii) despesas de armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda, (iv) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; bem como em razão da reapuração feita pela fiscalização do índice de rateio proporcional aplicado aos custos, despesas e encargos comuns (relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total).

A decisão contida no Despacho Decisório foi exarada nos seguintes termos, em síntese:

#### RESUMO DO CRÉDITO

O contribuinte apurou um crédito total, conforme Dacon, no 1º trimestre de 2008, o valor de R\$981.116,00 tendo descontado o valor referente a Cofins a pagar no montante de R\$ 403.218,58, resultando em um crédito total de R\$ 577.897,42.

Em virtude das glosas o montante do crédito apurado pelo contribuinte teve uma redução no valor de R\$ 152.158,76, sendo apurado um montante no trimestre de R\$ 828.957,24. Considerando o saldo do crédito de aquisição no mercado interno, no valor de R\$ 1.350.276,93, referente ao trimestre anterior, conforme demonstrativo acima, e após as devidas deduções da própria contribuição a pagar, no montante de R\$ 403.218,58, temos um saldo remanescente ao final do trimestre, no valor de R\$ 1.776.015,59, sendo que R\$ 1.644.102,13, a título de mercado interno tributado, sendo o mesmo passível de compensação somente com débitos da própria contribuição para a COFINS; e R\$ 131.913,46 a título de mercado interno não tributado, em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições, passível de ressarcimento/compensação.

#### 3. DECISÃO

Com base no parecer retro, que aprovo, faço uso da competência delegada pela Portaria DRF/PTG nº28, de 11 de março de 2010, publicada no Diário Oficial da União - DOU - no dia 15 de março de 2010, para deferir parcialmente o direito creditório referente ao pedido de ressarcimento da contribuição para a COFINS não cumulativa, no mercado interno não tributado, do 1º trimestre de 2008, no valor de R\$ 131.913,46 (Cento e trinta e um mil novecentos e treze reais e quarenta e seis centavos), sem atualização monetária, conforme disposto no § 5º do art. 72 da IN/SRF nº 900/08, bem como para homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Regularmente cientificada, a empresa apresentou MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE às fls. 531/573. Em julgamento datado de 20/05/2019, a DRJ-Ribeirão Preto (DRJ-RPO) exarou o Acórdão nº 14-91.893, às fls. 673/692, através do qual, por unanimidade de votos,  **julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**, com a seguinte Ementa:

RESSARCIMENTO. RATEIO. MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADO.

Para a apuração do índice de rateio no caso de ressarcimento, as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito segundo o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não podem ser consideradas como se fossem relativas a receitas do mercado interno não tributadas.

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO.

Somente há que se falar em insumos para geração de créditos a descontar na apuração da Cofins devida segundo a modalidade não cumulativa quando se tratar de bem que integre o processo produtivo ou de fabricação.

IPI. RECUPERÁVEL. CRÉDITO.

O valor do IPI incidente na aquisição quando recuperável não integra o valor do custo dos bens para efeito de apuração de créditos a descontar no cálculo da Cofins devida segundo a modalidade não cumulativa, ainda que, no caso concreto, a contribuinte opte por não aproveitar o crédito relativo a esse imposto.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

No cálculo da Cofins devida segundo a modalidade não cumulativa, a contribuinte não pode descontar créditos apurados sobre a parcela do ICMS-Substituição.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado em pedido de ressarcimento é da contribuinte.

CRÉDITOS. DEPRECIÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO.

O desconto de créditos no cálculo da Cofins não cumulativa decorrentes de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado só é possível quando esses bens são adquiridos novos e utilizados na produção dos bens destinados à venda, na prestação de serviços ou para locação a terceiros.

O contribuinte, **tendo tomado ciência da decisão da DRJ em 24/08/2020** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 695), **apresentou Recurso Voluntário em 22/09/2020**, às fls. 699/757.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

### **I - ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

### **II – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO**

Sustenta o recorrente que, apesar de ter cumprido com seu ônus de apresentar provas do seu direito ao crédito, os julgadores de piso mantiveram o indeferimento parcial sob a

alegação de carência probatória. Em seu entender, a DRJ não analisou os documentos juntados aos autos e, assim, seria evidente a ausência de motivação na decisão, com a sua consequente nulidade. Apresenta os seguintes fundamentos, em apertada síntese:

Em outras palavras: houve vasta dilação probatória, pela qual se gerou justa e fundada expectativa à Recorrente de que seu direito de crédito estava devidamente comprovado nos autos, pois grande parte da documentação foi exigida pela própria Ilma. autoridade administrativa, por duas ocasiões, somada a diligências na própria sede da empresa.

Logo, os fundamentos do acórdão recorrido teriam cabimento, quando muito, nas hipóteses em que o contribuinte, mesmo devidamente intimado, se nega ao fornecimento de informações e documentos, o que, repita-se, não resta configurado no presente caso.

O que se infere no presente caso, portanto, é uma mera recusa dos Ilmos. julgadores de primeira instância de analisarem as provas produzidas nos autos, que asseguravam o direito de crédito da Recorrente, sob o pretexto da alegada ausência de prova nos autos.

Ora, uma vez apresentada a documentação exigida, caberia à Administração Pública a análise da documentação fiscal alusiva ao direito creditório da Recorrente, ainda que por amostragem, deferindo-o acaso constatada a conformidade do pedido com a sistemática da não-cumulatividade particular das contribuições sociais.

Em não tendo agido desse modo, a decisão recorrida violou as normas contidas no artigo 31 do Decreto n.º 70.235/72 e artigos 2.º e 50 da Lei 9.784/99, que convergem, necessariamente, com a máxima contida no art. 93, IX da CF/88. E a deferência obrigatória à regra de motivação das decisões é preceito inafastável no âmbito processual administrativo, como bem ressalta a doutrina nacional:

(...)

Assim, comprovada a ausência de motivação da decisão objurgada, impõe-se a decretação de nulidade do acórdão recorrido por vício material, de sorte que seja confirmada, via de consequência, a higidez do crédito que se pretende ver ressarcido.

Vejamos os motivos apresentados no acórdão da DRJ para negar provimento à Manifestação de Inconformidade:

A solução de consulta mencionada pela contribuinte foi juntada aos autos às fls. 639/650, e de sua leitura se percebe que, não obstante todo o arrazoado ali tecido, em nenhum momento ela vinculou expressamente ao art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, os valores relativos às receitas de revenda de bens a associados e a receita de prestação de serviços aos associados. De igual modo, em nenhum momento essa solução de consulta tratou da possibilidade de ressarcimento dos créditos e muito menos da forma de rateio cabível. Veja-se a sua conclusão:

(...)

Por outro lado, a Solução de Consulta Cosit nº 65, de 10 de março de 2014, deixou estabelecido que as exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas.

Por sua vez, o Parecer PGFN/CAT nº 1425/2014, comentando o entendimento dessa solução de consulta da Cosit, assim dispôs:

(...)

Desse entendimento da Coordenação Geral de Tributação deflui que, **para a apuração do índice de rateio, não há como considerar nenhuma das exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito segundo o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, como se fossem relativas a receitas do mercado interno não tributadas.**

(...)

Diante disso, não há reparos a ser feito no método de rateio adotado pelo auditor-fiscal para apropriação dos créditos.

(...)

Com relação à glosa de créditos decorrentes da aquisição de sementes, a contribuinte alega que o auditor-fiscal não teria se manifestado sobre a exigência de registro para que essas aquisições se sujeitem à alíquota zero, nos termos do inciso III do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004:

(...)

Contudo, **a manifestante não trouxe aos autos nenhum documento que corroborasse sua alegação de que somente se apropriou de créditos referentes a aquisições de sementes não certificadas.**

(...)

Por outro lado, **a nota fiscal juntada à fl. 209 demonstra que, ao contrário do que afirma a manifestante, ela apropriou sim créditos decorrentes de sementes registradas no Sistema Nacional de Sementes e Mudras.** Isso porque a observação que consta no campo “Reservado ao Fisco” faz referência ao ICMS diferido conforme art. 91 do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto nº 5.141, de 13 de dezembro de 2001, do Estado do Paraná, dispositivo esse que faz referência expressa a sementes certificadas que cumprem as exigências estabelecidas pelos órgãos do Ministério da Agricultura e outros órgãos ou entidades da Administração Federal.

Desse modo, conclui-se que não merece nenhum reparo o procedimento do auditor-fiscal ao glosar os créditos relativos às aquisições de sementes, uma vez que esses produtos estão sujeitos à alíquota zero da contribuição.

**Ressalte-se que a manifestante nada contrapôs em relação às glosas de outros bens sujeitos à alíquota zero, não havendo, pois, litígio em relação a elas.**

(...)

No que tange aos materiais de embalagem, a manifestante alega que os sacos de polipropileno seriam essenciais não apenas para a armazenagem, mas também para a consecução da atividade de venda, razão pela qual, segundo ela, sua aquisição deveria gerar direito ao desconto de crédito na apuração da contribuição devida. Para ela, a classificação da embalagem como destinada a transporte ou ao aformoseamento do produto nada importa para fins de seu enquadramento enquanto insumo.

Contudo, conforme acima dito, os critérios da essencialidade e da relevância são aplicados para a determinação dos insumos no processo produtivo. E a distinção entre embalagem de transporte e de apresentação do produto é necessária justamente para definir se ela integra ou não o processo produtivo.

No caso concreto, **os materiais de embalagem cujos créditos foram glosados são utilizados para transporte da mercadoria e, portanto, não integram o processo produtivo porque são utilizadas após o término deste** e, por isso, não podem ser enquadrados como insumo, não importando que sejam essenciais a etapas posteriores. Logo, sua aquisição não gera direito a desconto de créditos.

**Quanto à lenha, foram dois os motivos da glosa do auditor-fiscal:**

1. ela é utilizada indiretamente no processo de fabricação da ração, o que contraria o disposto na Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; e
2. ela é utilizada na atividade de cerealista exercida pela contribuinte, atividade essa que não se enquadra como industrialização.

O primeiro motivo deve ser afastado em face do conceito de insumo estabelecido pelo STJ, uma vez que, embora aplicada indiretamente, a lenha utilizada na alimentação das caldeiras que geram vapor para redução de possíveis micro-organismos é essencial ao processo produtivo, pois a sua falta priva a ração produzida da necessária qualidade.

**Todavia, o segundo motivo, que não foi diretamente contestado pela manifestante, permanece válido, ou seja, a aquisição de lenha utilizada na atividade de cerealista exercida pela contribuinte não pode gerar direito a desconto de créditos, pois essa atividade não se enquadra como industrialização**, razão pela qual não há que se falar em insumos. Noutros termos, só se pode falar em insumos quando se trata de processo produtivo, e, como a atividade de cerealista não envolve nenhum processo produtivo ou de fabricação, a lenha utilizada simplesmente para secar os grãos que serão revendidos não pode gerar direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida.

Diante disso, e tendo em conta que **os documentos carregados aos autos não permitem fazer a necessária distinção entre as finalidades da lenha adquirida,**

não há como acatar as alegações da contribuinte, devendo ser mantidas as glosas efetuadas pelo auditor-fiscal de todo o crédito decorrente da aquisição de lenha.

(...)

Esclareça-se, ainda, que o argumento do auditor-fiscal de que parte dos créditos vinculados a lenha se referem a notas fiscais que possivelmente representariam aquisições de pessoas físicas, pois esses documentos foram emitidos pela própria manifestante, apenas dão mais força ao entendimento de que as glosas deviam ser efetuadas. Por isso, mesmo que não fossem aquisições de pessoas físicas, as glosas ainda deveriam ser mantidas.

Ademais, também nesse caso o ônus da prova caberia à contribuinte, isto é, ela deveria comprovar que as compras relativas às notas fiscais por ela própria emitidas foram efetivadas de pessoas jurídicas.

**O mesmo entendimento acima é aplicado à questão das glosas referentes a despesas com à prestação de serviço pela empresa Florestal Mueller** em fazendas de lenha da interessada. Isso porque, também em relação a esses custos, seria preciso fazer a distinção entre as finalidades da lenha produzida, uma vez que, como visto, a lenha utilizada na atividade de cerealista não gera direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida.

Dessa forma, também nesse ponto, devem ser mantidas as glosas efetuadas pelo auditor-fiscal.

**Quanto à glosa referente à despesa com prestação de serviços aplicados na produção de bovinos**, o auditor-fiscal a fundamentou no fato de que se trata de serviços não aplicados diretamente na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como a comercialização de cereais ou fabricação de rações.

(...)

**Destaque-se que a manifestante não contestou as glosas relativas a aquisições com alíquota zero e com suspensão, não havendo litígio quanto a essas questões.**

**No que se refere ao Imposto sobre Produtos Industrializados**, o § 3º, inciso I, do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, estabelece que esse tributo incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens para a apuração de créditos a descontar na apuração da contribuição devida

(...)

**No que diz respeito ao ICMS-Substituição**, a Solução de Consulta nº 106, de 2014, da Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Cosit) já estabeleceu o entendimento de que esse imposto não integra o valor das aquisições de mercadorias, razão pela qual a pessoa jurídica não pode descontar créditos na apuração da contribuição devida. Veja-se a ementa dessa solução de consulta:

(...)

Em relação à alegação referente a transporte entre as filiais da contribuinte, ela não é pertinente ao caso em tela, pois não houve nenhuma glosa a esse título.

Note-se que a manifestante nada contrapôs especificamente contra as glosas de créditos decorrentes de fretes em razão do transporte se caracterizar como atos cooperativos, que não implicam operação de mercado, não havendo, pois, litígio sobre essa questão.

Por fim, quanto aos bens do ativo imobilizado, o art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe:

(...)

**Por fim, quanto aos bens do ativo imobilizado**, o art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe:

(...)

No caso concreto, o auditor-fiscal glosou créditos de depreciação relativos a máquinas e equipamentos que não se encontram em unidades produtoras da contribuinte. **A glosa efetuada foi descrita expressamente no despacho decisório como se referindo apenas a unidades não produtoras**, o que demonstra a improcedência da alegação da manifestante de que ela atingiria eventualmente bens alocados na fábrica de rações.

Portanto, mais uma vez correto o procedimento do auditor-fiscal, já que esses bens não se enquadram na hipótese do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, porque não são utilizados na produção de bens destinados à venda.

**Com referência à aquisição de bens usados** que foram incorporados ao ativo imobilizado, a Instrução Normativa SRF nº 457, de 17 de outubro de 2004, que disciplinou a utilização de créditos calculados em relação a encargos de depreciação, dispôs expressamente que **é vedada a utilização de créditos nessa hipótese**:

(...)

A razão desse entendimento é o fato de que o § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe que não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

Veja-se que a Solução de Consulta nº 196, de 08/06/2009, da Superintendência Regional da Secretaria da Receita Federal do Brasil – 8ª Região Fiscal, citada pela manifestante, trata de caso diverso do presente, ou seja, de depreciação de bens adquiridos para locação a terceiros, atividade essa que não é exercida pela interessada. **E mesmo nesse caso, se os bens adquiridos para locação a terceiros forem usados, não dão direito à apuração de créditos**.

Vale esclarecer, ainda, que, **ao contrário do que parece crer a manifestante, os bens imobilizados vendidos pela Com. Ind. Brasileiras Coimbra S.A. não**

**sofreram a incidência da contribuição, pois, nos termos do § 3º, inciso II, do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo permanente não integram a base de cálculo:**

(...)

Assim, verifica-se que agiu corretamente o auditor-fiscal ao glosar os valores decorrentes de depreciações relativas a bens adquiridos usados.

Conforme se extrai dos excertos acima transcritos, houve uma extensa fundamentação da decisão *a quo*, na qual todos os argumentos apresentados pelo recorrente foram analisados e julgados, embora não com o resultado desejado pelo contribuinte. O ponto central de cada motivo para a manutenção do indeferimento parcial foi negritado, para uma melhor identificação, e facilmente se observa que quase todas as razões de decidir foram embasadas em questões de direito, e não em questões de fato, relacionadas a carência probatória.

Mesmo quando o colegiado identificou uma ausência de produção de provas, ou produção insuficiente, mantinha a glosa com base também em um argumento “de direito”, ou descrevia a prova apresentada, demonstrando que os documentos juntados faziam prova contrária ao que pretendia o recorrente.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de “nulidade do acórdão da DRJ por ausência de motivação”.

### **III – DA COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO GLOSADO – APLICAÇÃO AO CASO DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 342/2010**

Alega o recorrente que fez constar em sua apuração a rubrica “Receitas da Solução de Consulta”, relacionadas à Solução de Consulta nº 342/2010, pela qual a Receita Federal lhe garantiu o enquadramento de parte de suas receitas decorrentes de ato cooperado como isentas. Afirma que a referida consulta teve por objetivo esclarecer à Recorrente quanto à possibilidade de **equiparar à isenção as receitas decorrentes do ato cooperado, nos termos dos art. 17 da Lei n.º 11.033/2004** e art. 16 da Lei nº 11.116/2005. Vejamos.

O objetivo do contribuinte neste tópico, ao defender a equiparação das receitas decorrentes do ato cooperado à isenção, nos termos dos art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, é garantir o seu cálculo de rateio original, permitindo assim um maior percentual de créditos passíveis de ressarcimento, tendo em vista que o Despacho Decisório contestou esse cálculo nos seguintes termos:

Na apresentação do rateio utilizado no preenchimento da DACON **a contribuinte considerou as receitas da revenda de bens a associados e receita da prestação de serviços aos associados**, conforme quadro abaixo:

(...)

Conforme DACON, o referido rateio foi apropriado com as receitas tributadas à alíquotas zero menos às receitas financeiras, mais as receitas tributadas à alíquota zero — revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica.

(...)

Efetuada às adequações retro mencionadas, a apuração dos créditos passa a ser a seguinte:

(...)

Em virtude das glosas o montante do crédito apurado pelo contribuinte teve uma redução no valor de R\$ 152.158,76, sendo apurado um montante no trimestre de R\$ 828.957,24. Considerando o saldo do crédito de aquisição no mercado interno, no valor de R\$ 1.350.276,93, referente ao trimestre anterior, conforme demonstrativo acima, e após as devidas deduções da própria contribuição a pagar, no montante de R\$ 403.218,58, temos um saldo remanescente ao final do trimestre, no valor de R\$ 1.776.015,59, **sendo que R\$ 1.644.102,13, a título de mercado interno tributado, sendo o mesmo passível de compensação somente com débitos da própria contribuição para a COFINS; e R\$ 131.913,46 a título de mercado interno não tributado, em razão de vendas efetuadas com alíquota zero, não incidência, isenção, ou suspensão das contribuições, passível de ressarcimento/compensação.**

### 3. DECISÃO

Com base no parecer retro, que aprovo, faço uso da competência delegada pela Portaria DRF/PTG n° 28, de 11 de março de 2010, publicada no Diário Oficial da União — DOU — no dia 15 de março de 2010, **para deferir parcialmente o direito creditório referente ao pedido de ressarcimento da contribuição para a COFINS não cumulativa, mercado interno não tributado, do 1° trimestre de 2008, no valor de R\$131.913,46** (Cento e trinta e um mil novecentos e treze reais e quarenta e seis centavos), sem atualização monetária, conforme disposto no § 5º do art. 72 da IN/SRF n° 900/08, bem como para homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.

O recorrente analisa o fundamento invocado pela DRJ para negar provimento a este pedido, rejeitando-o pelos seguintes argumentos, *verbis*:

Assim, as receitas descritas nas hipóteses acima foram devidamente segregadas das demais receitas do ato cooperado, passando a compor o cálculo do rateio juntamente com outras receitas desoneradas da contribuição.

E, dentre os bens adquiridos para revenda nesses termos, encontram-se as sementes, adubos, defensivos agropecuários, produtos químicos orgânicos, **todos indevidamente glosados pela Ilma. autoridade administrativa de primeira instância, em desacordo com o que prevê a referida Solução de Consulta n.º 342/2010.**

Impugnada essa questão por meio da manifestação de inconformidade apresentadas nos autos, **a argumentação trazida no acórdão recorrido foi no sentido de que (fl. 682)**: “[...] em nenhum momento ela vinculou expressamente ao art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, os valores relativos às receitas de revenda de bens a associados e a receita de prestação de serviços aos associados. De igual modo, em nenhum momento essa solução de consulta tratou da possibilidade de ressarcimento dos créditos e muito menos da forma de rateio cabível”.

Porém, tal entendimento não merece prosperar, deflagrando o primeiro ponto de reforma do entendimento adotado em primeira instância.

Ora, ao contrário do que consignado no acórdão recorrido, **a Consulta em questão teve por objeto central justamente solucionar se a “exclusão da base de cálculo” aludida no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, se enquadraria nas hipóteses dispostas no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004**. E as conclusões lá adotadas, consoante transcrito linhas acima, deixa clara a vinculação das “receitas de revenda de bens a associados” e “receita de prestação de serviços aos associados” ao mencionado art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, ao contrário do que consignado no acórdão recorrido. É o que também se pode observar a partir da fundamentação apresentada na Solução de Consulta em referência, consoante abaixo transcrito:

*7. Na realidade, o primeiro ponto a ser enfrentado é o seguinte: art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, autoriza manter os créditos vinculados às operações de venda nele descritas [...]*

*11. Já o art. 15, inciso II, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, fala em: “receita de venda de bens e mercadorias a associados”. A cooperativa poderá descontar créditos (ainda não se está falando de ‘mantê-los’) nos termos do art. 3.º, inciso I, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 [...]*

*12. o art. 15, inciso III, da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001, trata de: “receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural [...]”. A cooperativa poderá descontar créditos (repisa-se: ainda não se está falando de ‘mantê-los’) nos termos do art. 3.º, inciso II, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 [...]*

*15. Em primeiro lugar o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, fala em vendas [...]*

*17. O inciso II do art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001, fala em “receita de vendas”, o que não gera discussão. Mas o inciso III fala em prestação de serviço, daí a questão: o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, abrange também as prestações de serviços? [...] Em suma, fora da interpretação literal, não há motivos para restringir o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, às vendas de mercadorias, de modo que ele se aplica também às prestações de serviços.*

E, ainda que referida Solução de Consulta não tenha tratado especificamente “forma de rateio cabível”, cuja regra advém da literalidade da lei, a irresignação da Recorrente exposta em sua manifestação de inconformidade está relacionada

**à completa desconsideração do Ilmo. auditor fiscal às previsões constantes em tal Consulta, para fins de realização da forma de rateio.**

(...)

Portanto, é cogente a aplicação da Solução de Consulta n.º 342/2010 ao presente caso, de modo a afastar, quando do rateio proporcional, a desconsideração pela Ilma. autoridade fiscal das receitas incluídas pela Recorrente, por força do entendimento externado pela própria Receita Federal do Brasil que respaldou a sua conduta.

Apesar do inconformismo do recorrente, observo que tem razão o colegiado de piso ao afirmar que a referida Solução de Consulta não tem qualquer relação com o critério de rateio dos custos, despesas e encargos, que é baseado (i) na apropriação direta por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração ou (ii) no rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

É o que determina o art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

A Solução de Consulta n° 342 - SRRF09/Disit possui a seguinte ementa:

COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS.

Entre outras hipóteses e respeitados os requisitos do art. 23 da IN SRF n° 635, de 2006, **a cooperativa pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, bem como manter, créditos calculados em relação a:** a) bens para revenda a associados, adquiridos pela cooperativa e de não associados; b) aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços especializados utilizados como insumo na prestação de serviços aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural formação profissional e assemelhadas e na industrialização da produção do associado; e c) armazenagem da produção do associado.

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

A dúvida apresentada e a conclusão foram redigidas nos seguintes termos, *litteris*:

#### **Relatório**

A interessada, acima identificada, fórmula consulta a esta Superintendência sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Em síntese, pergunta se, em termos de créditos, as saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo das referidas contribuições merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência desses mesmos tributos.

#### **Fundamentos**

3. A consultante informa que suas saídas são beneficiadas pela exclusão da base de cálculo das contribuições em comento, em função do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

(...)

4. Basicamente, a dúvida é se essa "exclusão da base de cálculo" se enquadra no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004:

(...)

#### **Conclusão**

36. À vista do exposto, conclui-se que:

36.1. Entre outras hipóteses e respeitados os requisitos do art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006, **a cooperativa pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, bem como manter, créditos calculados em relação a:** a) bens para revenda a associados, adquiridos pela cooperativa e de não associados; b) aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços especializados utilizados como insumo na prestação de serviços aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas e na industrialização da produção do associado; e c) armazenagem da produção do associado.

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

Essa conclusão tem por fundamento as exclusões da base de cálculo previstas no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001:

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.

Logo, correta a decisão de piso, no sentido de que a referida Solução de Consulta não trata do critério de rateio. No entanto, sendo dever deste Conselho verificar a legalidade dos atos administrativos, inclusive de ofício, deve-se verificar se a legislação permite que o rateio seja calculado da forma pretendida pelo contribuinte, ou se o Auditor-Fiscal estava com a razão em sua apuração.

O objetivo do legislador ao estabelecer critérios de rateio no art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.833/2003, foi garantir que apenas os insumos efetivamente utilizados em produtos ou serviços sujeitos ao regime não-cumulativo gerassem créditos. Esse rateio se faz necessário pois o contribuinte, por exemplo, pode adquirir insumos através de uma única nota fiscal e utilizá-los para gerar receitas vinculadas tanto à cumulatividade quanto à não-cumulatividade.

Além disso, o rateio é necessário porque nem todos os créditos gerados são passíveis de compensação ou ressarcíveis em dinheiro, mas tão somente aqueles vinculados a receitas de exportação ou apurados na forma do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, conforme preceitua a legislação:

**LEI Nº 10.637/2002**

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

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

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

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

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

#### **LEI Nº 11.116/2005**

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.

O art. 17 da Lei nº 11.033/2004 estabelece que 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. Se os valores recebidos por conta de atos cooperativos típicos puderem ser considerados como “vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência”, como pretende o contribuinte, teremos duas consequências: a primeira, a possibilidade de que os custos associados a estes ingressos de valores possa gerar créditos; a segunda, a alteração do rateio, de forma que um percentual maior dos créditos apurados possa ser utilizado para ressarcimento, seja através de compensação ou recebimento em dinheiro.

Ocorre que o Poder Judiciário vem decidindo, de forma reiterada, que as exclusões da base de cálculo das contribuições devidas pelas sociedades cooperativas não possuem natureza jurídica de “isenções parciais” ou sejam “casos de não incidência”. Nesse sentido, os seguintes precedentes:

**i) Recurso Especial nº 2.076.664/RS, Relatora Ministra REGINA HELENA COSTA, julgamento em 23/06/2023:**

Trata-se de Recurso Especial interposto por COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL NOVA ALIANÇA LTDA, contra **acórdão prolatado, por unanimidade, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado** (fl. 340e):

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. DIREITO AO APROVEITAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. ART. 17 DA LEI 11.033/04 E ART. 16 DA LEI 11.116/05.*

*1. O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos (REsp n. 1.164.716/MG, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe de 4/5/2016).*

*2. As exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, previstas no art. 15 da MP 2.158/01 e no art. 16 da Lei 10.684/03, não podem ser equiparadas à não incidência ou isenções parciais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS com base no art. 17 da Lei 11.033/04, e não geram direito ao aproveitamento do saldo credor respectivo, amparado no art. 16 da Lei 11.116/05.*

(...)

Feito breve relato, decido.

(...)

**O Tribunal de origem, por sua vez, não afastou completamente a tributação sobre todos os atos da ora Recorrente**, mas tão somente sobre os atos cooperativos típicos, "[...] aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados, e vice-versa e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, sendo todos os outros atos sujeitos à tributação. São os chamados atos cooperativos típicos ou próprios" (fls. 343e).

**Assim, concluiu que as exclusões questionadas são apenas ajustes para delimitar a incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos cooperativos típicos** (fl. 344e):

*as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS previstas em lei para as cooperativas de produção agropecuária têm o objetivo de limitar a materialidade da incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos próprios da cooperativa, tanto é assim que o inciso II do §2º do art. 15 da MP 2.158/01 dispôs que tais operações deveriam ser 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.*

**A Corte de origem compreendeu, portanto, que tais exclusões não se enquadram no conceito de suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero, previstas no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, para efeito de aproveitamento de créditos** (fls. 346/347e):

[...]

**Conclui-se, dessa maneira, que a manutenção de créditos prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e o correspondente direito ao ressarcimento estabelecido no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 não guardam qualquer relação com as hipóteses de ajustes da base de cálculo das cooperativas agroindustriais.**

[...]

**as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, previstas no art. 15 da MP 2.158/01 e no art. 16 da Lei 10.684/03, não podem ser equiparadas à não incidência ou isenções parciais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS com base no art. 17 da Lei 11.033/04, e não geram direito ao aproveitamento do saldo credor respectivo, amparado no art. 16 da Lei 11.116/05.**

[...]

**A análise de tais exclusões e deduções permite concluir que não se caracterizam como suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero. Essa separação resta clara na IN 635/2006, que prevê separadamente as referidas exclusões e deduções da base de cálculo (art. 11), em relação às suspensões (art. 34), não incidências (art. 35) e isenções (art. 36).**

Com efeito, o tribunal *a quo* asseverou que "as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS previstas em lei para as cooperativas de produção agropecuária têm o objetivo de limitar a materialidade da incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos próprios da cooperativa, **tanto é assim que o inciso II do §2º do art. 15 da MP 2.158/01 dispôs que tais operações deveriam ser 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" (fl. 343e).

(...)

Consoante se observa, a Corte de origem busca efetivamente demonstrar que o procedimento de exclusão questionado está relacionado, exclusivamente, com a separação do faturamento da cooperativa para definir o que pode ou não ser tributado, enquanto a Recorrente defende, apenas genericamente, que tal entendimento estaria permitindo a tributação sobre ato cooperativo típico.

Desse modo, **verifica-se que as razões recursais apresentadas se encontram dissociadas daquilo que restou decidido pelo tribunal de origem, o que caracteriza deficiência na fundamentação do recurso especial** e atrai, por analogia, os óbices das Súmulas 283 e 284, do Supremo Tribunal Federal, as quais dispõem, respectivamente: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles"; e "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

**ii) Recurso Especial nº 2.073.859/PR, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, julgamento em 29/05/2023:**

Trata-se de Recurso Especial interposto, com fulcro no art. 105, III, "a", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. ATOS PRÓPRIOS OU TÍPICOS. NÃO INCIDÊNCIA. DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ART. 17 DA LEI 11.033/04 E ART. 16 DA LEI 11.116/05. NÃO CONFIGURADO.*

*1. O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos (REsp n. 1.164.716/MG, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe de 4/5/2016).*

*2. Por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que **a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação. Inaplicabilidade ao caso do art. 17, da Lei 11.033/2004.***

(...)

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dirimir a controvérsia, a Corte regional consignou (fls. 315-318, e-STJ):

(...)

*O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos, pois não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, nos seguintes termos:*

(...)

*Com relação à incidência do PIS sobre os atos cooperativos próprios, o STJ também já decidiu que **esses atos "não geram faturamento ou receita para a sociedade cooperativa. Ausência de base imponible para o PIS. Não-incidência pura e simples. Já os atos não cooperativos revestem-se de nítida feição mercantil e geram receita à sociedade, razão pela qual devem ser tributados"** (STJ, EDcl nos EDcl no REsp 718.001/MG, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/05/2009).*

*Portanto, como bem ponderou a sentença de primeira instância, a jurisprudência está pacificada no sentido de que **os atos cooperados não geram receita ou faturamento tributável pelo PIS e pela COFINS, caracterizando hipótese de não incidência das contribuições.***

*Apuração de créditos de PIS/COFINS. A impetrante pretende obter o reconhecimento do direito à compensação ou ressarcimento dos créditos, com fundamento nas Leis nºs 11.033/04 e 11.116/05.*

*Como visto alhures, não há incidência de PIS e COFINS sobre os atos cooperativos próprios praticados pela apelante.*

***Deste modo, não há que se falar em direito ao creditamento, pois este pressupõe, fática e juridicamente, incidências múltiplas, que não existem conforme a legislação aplicável ao setor de atividade econômica da parte impetrante.***

*Por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação.*

(...)

***No caso dos autos, considerando que sequer resta configurada receita ou faturamento nos atos próprios praticados pela impetrante, não há como reconhecer a existência do direito ao creditamento por ela pleiteado.***

(...)

Da leitura atenta do Voto condutor, vê-se que **o Colegiado originário se manifestou de maneira clara e embasada acerca das questões relevantes para o deslinde do conflito**, inclusive daquelas que a recorrente alega terem sido omitidas.

Ademais, observa-se que a questão foi decidida após percuente apreciação dos fatos e das provas relacionados à causa. Diante do arcabouço documental colacionado aos autos, **o órgão julgador reconheceu que a recorrente sequer possuía direito ao creditamento do PIS e da COFINS, porque praticados atos cooperativos próprios, os quais não geram receita ou faturamento – ou seja, não há incidência de contribuição.**

Para modificar o entendimento firmado no aresto recorrido, seria necessário exceder as razões nele colacionadas, o que demanda incursão no contexto fático-probatório dos autos, vedada em Recurso Especial conforme dispõe a Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

Os fatos são aqui recebidos tais como estabelecidos pelo Tribunal *a quo*, senhor na análise probatória. E, se a violação do dispositivo legal invocado perpassa pela necessidade de fixar premissa diversa da que consta do decisum impugnado, inviável o apelo nobre.

**iii) AgInt no Recurso Especial nº 1.239.600/RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, julgamento em 04/02/2021:**

Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado por Cooperativa Agrícola Mista General Osório Ltda., com base no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fls. 421/422):

(...)

Opostos embargos declaratórios, foram acolhidos, sem efeitos modificativos, para sanear erro material, em acórdão assim sumariado (fl. 445):

(...)

***As exclusões de base de cálculo da contribuição da COFINS e do PIS previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003 e arroladas no art. 11 da IN nº 635/2006, não se afiguram "isenções parciais".***

*O artigo 17 da Lei nº 11.033/04 restringe-se ao regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO).*

(...)

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

Com relação aos arts. 17 da Lei 11.033/2004; e 16 da Lei 11.116/2005, nota-se que **os referidos dispositivos legais não contêm comando capaz de sustentar a tese recursal de que "as exclusões de base de cálculo do PIS e da COFINS ora em análise são, inegavelmente, hipóteses de isenção parcial" (fl. 459), ou mesmo de "não incidência tributária" (fl. 464) nem de infirmar o juízo formulado pelo acórdão recorrido**, de maneira que se impõe ao caso concreto a incidência da Súmula 284/STF ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia."). Por oportuno, destacam-se os seguintes precedentes: AgRg no AREsp 161.567/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26/10/2012; REsp 1.163.939/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/2/2011.

**iv) Recurso Especial nº 1.253.174/RS, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, julgamento em 31/08/2018:**

Trata-se de Recurso Especial, interposto por COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DO CAÍ LTDA, em 23/11/2010, mediante o qual se impugna acórdão, proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

***"TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA. PIS E COFINS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15 DA MP: Nº 2.158-35/01, 17 DA LEI Nº 10.684/03 E 11 DA IN SRF Nº 635/06. ISENÇÃO PARCIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/04. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.***

**1. As exclusões de base de cálculo das contribuições PIS e COFINS previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03 e arroladas no art. 11 da IN nº 635/06, não se afiguram 'isenções parciais'.**

**2. O âmbito de incidência do art. 17 da Lei nº 11.033/04 restringe-se ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, como decorre do texto do diploma legislativo onde inserido tal artigo.**

**3. Sentença reformada para denegar a segurança" (fl. 181e).**

No Recurso Especial, manejado com base na alínea a do permissivo constitucional, alega-se violação aos arts. 17 da Lei 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005.

(...)

Recurso Especial admitido (fls. 216/217e).

**O presente recurso não merece prosperar.**

**Encontra-se pacificado, na jurisprudência do STJ, o entendimento de que inexistente direito a creditamento do PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, caracterizado pela incidência monofásica do tributo, porquanto incorrente, nesse caso, o pressuposto lógico da cumulação.**

À guisa de mero exemplo, as seguintes ementas:

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, nego provimento ao Recurso Especial.

Como destacado nos precedentes acima colacionados, por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação:

**EMENTA:**

**1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber:**

(...)

**2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo **permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.****

(...)

**10. Teses propostas para efeito de repetitivo:**

10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

**10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor**, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

**10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos)** quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

**No presente caso, não há tributação em fase alguma**, em consequência das regras estabelecidas no art. 79 da Lei nº 5.764/71, no art. 15 da MP nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03, deixando ainda mais evidente a impossibilidade do creditamento pleiteado:

**Lei nº 5.764, de 1971**

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

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

**MP 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.

#### **Lei nº 10.684/03**

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.

Embora o texto legal seja expresso nesse sentido, o STJ já confirmou, no julgamento do **REsp nº 1.141.667/RS**, sob o regime dos recursos repetitivos, a não incidência das contribuições nos atos cooperativos, **portanto, nas relações desta cadeia de negócios, envolvendo os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, bem como entre estes e aquelas. O ato cooperativo sequer pode ser considerado operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria:**

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que **o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.**

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por **cooperativa que realiza operações entre seus**

**próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.**

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, **fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.**

Assim sendo, aplica-se ao caso o art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que veda a constituição de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição:

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)

(...)

**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)

Conforme as teses fixadas em repetitivo pelo STJ, o art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de **bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica)** não sejam estornados (sejam mantidos), não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, **e diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor.**

Assim, conclui-se que o contribuinte não faz jus a créditos da não cumulatividade sobre os custos incorridos nos atos cooperativos típicos, da mesma forma que não deve incluir os valores referentes a estas operações no cálculo do rateio dos créditos, tendo em vista que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, logo não gera “receitas de vendas”, mas meros ingressos financeiros.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

#### **IV – DA GLOSA RELATIVA A AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA**

**IV.1 – DA AQUISIÇÃO DE BENS SUBMETIDOS À ALÍQUOTA ZERO – DIREITO DE CRÉDITO – INAPLICABILIDADE IN CASU DO ART. 3º, § 2º, II, DA LEI Nº 10.833/2003**

Alega o recorrente que a aquisição de bens cujas saídas do fornecedor tenha sido escriturada à alíquota zero não está abarcada pelas hipóteses de vedação ao creditamento de PIS/COFINS elencadas no art. 3º, §2º, II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, notadamente porque a submissão da receita à alíquota zero não se equipara ao não pagamento do tributo, nem sequer à isenção. Vejamos os fundamentos destas alegações, *in litteris*:

A sistemática não-cumulativa das contribuições sociais busca fundamento no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que autoriza o desconto de créditos calculados em relação à aquisição de bens para revenda:

(...)

Outrossim, consta no mesmo dispositivo a restrição ao aproveitamento de crédito apontada pela autoridade julgadora, vide o seu § 2º, inciso II:

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

[...]

*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.*

(...)

Vale dizer que a única menção feita à alíquota zero pelo dispositivo supracitado é aquela constante da sua parte final, que trata da vedação de creditamento sobre a aquisição de produtos isentos – hipótese diversa do caso concreto – posteriormente empregados na produção de bem ou serviço que se encontre submetido à alíquota zero na saída do estabelecimento adquirente, situação geralmente observada no regime monofásico das contribuições.

O que se verifica no caso concreto é que a aquisição de “adubos, defensivos, fertilizantes e sementes” se dá com a efetiva incidência das contribuições na etapa anterior, não obstante seja submetida à alíquota de 0%.

Por conseguinte, a vedação contida no artigo 3º, §2º, II da respectiva lei de regência não atinge a hipótese relatada, mas apenas aquela decorrente da aquisição de bens que não se encontram sujeitos ao pagamento do tributo (como a não incidência, isenção ou imunidade) – evento diverso do não recolhimento.

**Não assiste razão ao recorrente.** O art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 é expresso ao vedar o creditamento sobre o valor da aquisição de bens ou serviços **não sujeitos ao pagamento da contribuição.** **Ora, se os bens adquiridos eram tributados à alíquota zero, obviamente não ocorreu qualquer pagamento algum.** A essência da não-cumulatividade é justamente impedir a incidência de nova tributação sobre os tributos pagos na etapa anterior da

cadeia de produção, deduzindo-se do tributo apurado na etapa posterior aquele pago na etapa anterior.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

#### **IV.2 – DA AQUISIÇÃO DE SEMENTES – PRODUTOS NÃO SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO – POSSIBILIDADE DE CRÉDITO**

Alega o recorrente que teria direito ao creditamento porque grande parte das sementes por ele adquiridas não estavam registradas no RENASEM e, portanto, não estavam submetidas à alíquota zero, pois o art. 1º, III, da Lei nº 10.925/2004 dispõe que apenas terá esse benefício as sementes em conformidade com a Lei nº 10.711/2003, ou seja, que tenham registro e certificação no Sistema Nacional de Sementes e Mudanças.

Apresenta as seguintes razões para sua irrisignação, *verbis*:

Nesses termos, a ora Recorrente pautou sua análise com base nos termos dos referidos artigos, quando da aquisição de sementes, com a verificação das notas fiscais de saída dos estabelecimentos produtores, para fins de verificação de sua conformidade no Registro Nacional de Sementes e Mudanças – RENASEM.

Entretanto, as suas alegações foram afastadas pela DRJ de Ribeirão Preto, mantendo-se a glosa em relação às sementes sem a certificação em questão, sob o argumento que “[...] a manifestante não trouxe aos autos nenhum documento que corroborasse sua alegação de que somente se apropriou de créditos referentes a aquisições de sementes não certificadas” (grifou-se).

Essa conclusão, todavia, merece reforma. Ora, nos presentes autos, a ora Recorrente juntou todas as notas fiscais de saída do estabelecimento produtor, **pelas quais é possível verificar a efetiva segregação entre aquelas sementes em conformidade com o RENASEM e outras que não atenderam aos critérios da referida Lei n.º 10.711/2003.**

De fato, **basta uma simples análise das notas fiscais anexas** ao presente processo administrativo, **para constatar a inexistência de registro das sementes adquiridas**, principalmente diante da responsabilidade do produtor de indicá-lo, como acima mencionado. A título exemplificativo, confira-se as seguintes notas fiscais:

(...)

Infere-se que a Nota Fiscal n.º 1511 não possui qualquer menção a respeito da certificação das sementes ali descritas e tampouco qualquer indicação precisa acerca do Termo de Convênio e registro no RENASEM. Tal situação que forçosamente faz concluir que as sementes relacionadas à NF n.º 1511 não possuía qualquer certificação e, assim, não estaria submetida à alíquota 0% de PIS/COFINS.

Vejamos, inicialmente, o que consta da Lei nº 10.925/2004:

**Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas** da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, **em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003**, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;

A Lei nº 10.711/2003, por sua vez, estabelece as seguintes regras:

**Art. 1º O Sistema Nacional de Sementes e Mudas**, instituído nos termos desta Lei e de seu regulamento, **objetiva garantir a identidade e a qualidade do material de multiplicação e de reprodução vegetal** produzido, comercializado e utilizado em todo o território nacional.

(...)

Art. 3º O Sistema Nacional de Sementes e Mudas - SNSM compreende as seguintes atividades:

I - registro nacional de sementes e mudas - Renasem;

(...)

Art. 7º Fica instituído, no Mapa, o Registro Nacional de Sementes e Mudas - Renasem.

Art. 8º As pessoas físicas e jurídicas que exerçam as atividades de produção, beneficiamento, embalagem, armazenamento, análise, comércio, importação e exportação de sementes e mudas **ficam obrigadas à inscrição no Renasem**.

(...)

Art. 18. O Mapa promoverá a organização do sistema de produção de sementes e mudas em todo o território nacional, incluindo o processo de certificação, na forma que dispuser o regulamento desta Lei.

Art. 19. A produção de sementes e mudas será de responsabilidade do produtor de sementes e mudas inscrito no Renasem, **competindo-lhe zelar pelo controle de identidade e qualidade**.

Parágrafo único. A garantia do padrão mínimo de germinação será assegurada pelo detentor da semente, seja produtor, comerciante ou usuário, na forma que dispuser o regulamento desta Lei.

Art. 20. Os padrões de identidade e qualidade das sementes e mudas, estabelecidos pelo Mapa e publicados no Diário Oficial da União, serão válidos em todo o território nacional.

**Art. 21. O produtor de sementes e de mudas fica obrigado a identificá-las, devendo fazer constar da respectiva embalagem, carimbo, rótulo ou etiqueta de identificação, as especificações estabelecidas no regulamento desta Lei.**

Art. 22. As sementes e mudas deverão ser identificadas com a denominação "Semente de" ou "Muda de" acrescida do nome comum da espécie.

Parágrafo único. As sementes e mudas produzidas sob o processo de certificação serão identificadas de acordo com a denominação das categorias estabelecidas no art. 23, acrescida do nome comum da espécie.

**Art. 23. No processo de certificação, as sementes e as mudas poderão ser produzidas segundo as seguintes categorias:**

I - semente genética;

II - semente básica;

III - semente certificada de primeira geração - C1;

IV - semente certificada de segunda geração - C2;

V - planta básica;

VI - planta matriz;

VII - muda certificada.

(...)

**Art. 30. O comércio e o transporte de sementes e de mudas ficam condicionados ao atendimento dos padrões de identidade e de qualidade estabelecidos pelo Mapa.**

Parágrafo único. Em situações emergenciais e por prazo determinado, o Mapa poderá autorizar a comercialização de material de propagação com padrões de identidade e qualidade abaixo dos mínimos estabelecidos.

**Art. 31. As sementes e mudas deverão ser identificadas, constando sua categoria, na forma estabelecida no art. 23 e deverão, ao ser transportadas, comercializadas ou estocadas, estar acompanhadas de nota fiscal ou nota fiscal do produtor e do certificado de semente ou do termo de conformidade, conforme definido no regulamento desta Lei.**

Art. 32. A comercialização e o transporte de sementes tratadas com produtos químicos ou agrotóxicos deverão obedecer ao disposto no regulamento desta Lei.

(...)

**Art. 37. Estão sujeitas à fiscalização, pelo Mapa, as pessoas físicas e jurídicas que produzam, beneficiem, analisem, embalem, reembalem, amostrem, certifiquem, armazenem, transportem, importem, exportem, utilizem ou comercializem sementes ou mudas.**

§ 1º A fiscalização de que trata este artigo é de competência do Mapa e será exercida por fiscal por ele capacitado, sem prejuízo do disposto no art. 5o.

**§ 2º Compete ao fiscal exercer a fiscalização da produção, do beneficiamento, do comércio e da utilização de sementes e mudas**, sendo-lhe assegurado, no exercício de suas funções, livre acesso a quaisquer estabelecimentos, documentos ou pessoas referidas no caput.

(...)

**Art. 39. Toda semente ou muda, embalada ou a granel, armazenada ou em trânsito, identificada ou não, está sujeita à fiscalização**, na forma que dispuser o regulamento.

(...)

**Art. 41. Ficam proibidos a produção, o beneficiamento, o armazenamento, a análise, o comércio, o transporte e a utilização de sementes e mudas em desacordo com o estabelecido nesta Lei e em sua regulamentação.**

Parágrafo único. A classificação das infrações desta Lei e as respectivas penalidades serão disciplinadas no regulamento.

(...)

Art. 43. Sem prejuízo da responsabilidade penal e civil cabível, a inobservância das disposições desta Lei sujeita as pessoas físicas e jurídicas, referidas no art. 8º, às seguintes penalidades, isolada ou cumulativamente, conforme dispuser o regulamento desta Lei:

(...)

Parágrafo único. A multa pecuniária será de valor equivalente a até 250% (duzentos e cinquenta por cento) do valor comercial do produto fiscalizado, quando incidir sobre a produção, beneficiamento ou comercialização.

(...)

Art. 45. As sementes produzidas de conformidade com o estabelecido no caput do art. 24 e denominadas na forma do caput do art. 22 poderão ser comercializadas com a designação de "sementes fiscalizadas", por um prazo máximo de 2 (dois) anos, contado a partir da data de publicação desta Lei.

A tese da defesa é de que existem (i) sementes e mudas vendidas com alíquota zero para o PIS/Cofins, caso possuam registro e certificação no Sistema Nacional de Sementes e Mudanças e (ii) sementes e mudas vendidas com alíquota normal para o PIS/Cofins, caso não possuam tal registro e certificação. Nesse contexto, o recorrente teria adquirido parte de suas sementes e mudas sem registro e certificação, o que lhe permitiria o creditamento sobre o valor de aquisição de tais produtos.

Contudo, ao analisar a Lei nº 10.711/2003, observa-se que não existe tal opção. **O art. 8º determina que todas as pessoas físicas e jurídicas** que exerçam as atividades de

produção, beneficiamento, embalagem, armazenamento, análise, comércio, importação e exportação de sementes e mudas **ficam obrigadas à inscrição no Renasem; e o art. 21 estabelece que o produtor de sementes e de mudas fica obrigado a identificá-las**, devendo fazer constar da respectiva embalagem, carimbo, rótulo ou etiqueta de identificação, as especificações estabelecidas no regulamento da Lei nº 10.711/2003.

O art. 31, por sua vez, determina que as sementes e mudas deverão ser identificadas, constando sua categoria, e deverão, ao ser transportadas, comercializadas ou estocadas, estar acompanhadas de nota fiscal ou nota fiscal do produtor e do certificado de semente ou do termo de conformidade.

Como se verifica, **não há qualquer dispositivo legal que estabeleça a obrigatoriedade de constar na nota fiscal o registro das sementes**. O art. 31 da Lei nº 10.711/2003 estabelece apenas que as sementes e mudas deverão, ao ser transportadas, comercializadas ou estocadas, **“estar acompanhadas de nota fiscal ou nota fiscal do produtor e do certificado de semente ou do termo de conformidade”**. O documento comprobatório do atendimento às regras estabelecidas na Lei nº 10.711/2003 e em seu regulamento é o “certificado de semente” ou o “termo de conformidade”.

Em verdade, sequer existe um “registro das sementes”; o que a Lei nº 10.711/2003 determina, em seu art. 8º, é a obrigatoriedade de o fornecedor estar inscrito no Renasem, e no art. 21 impõe que o produtor de sementes e de mudas fica obrigado a identificá-las, **devendo fazer constar da respectiva embalagem, carimbo, rótulo ou etiqueta de identificação (e não na nota fiscal)**, as especificações estabelecidas no regulamento desta Lei.

A tese do contribuinte também não se sustenta porque a Lei nº 10.711/2003 proíbe a produção, venda, transporte etc., de sementes e mudas que não estejam em conformidade com as regras lá estabelecidas, conforme consta dos arts 30 e 41, que transcrevo mais uma vez:

Art. 30. O comércio e o transporte de sementes e de mudas **ficam condicionados** ao atendimento dos padrões de identidade e de qualidade estabelecidos pelo Mapa.

(...)

Art. 41. **Ficam proibidos** a produção, o beneficiamento, o armazenamento, a análise, o comércio, o transporte e a utilização de sementes e mudas em desacordo com o estabelecido nesta Lei e em sua regulamentação.

Ora, não há como interpretar que o descumprimento de uma obrigação legal, à qual o adquirente também está submetido, por força do disposto nos arts. 37 e 41, possa lhe beneficiar com o direito ao crédito de PIS/Cofins enquanto outros contribuintes que cumprem com as referidas regras ficam impedidos de tal creditamento. Observe-se que o art. 41 determina expressamente que “fica proibida a utilização de sementes e mudas em desacordo com o estabelecido nesta Lei e em sua regulamentação”.

Tal situação iria se constituir numa violação ao princípio geral de direito segundo o qual “ninguém pode se beneficiar da própria torpeza” – *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*. Se realmente o recorrente adquiriu sementes em desconformidade com as regras da Lei nº 10.711/2003, a consequência não é a obtenção do direito ao creditamento, mas sim sua sujeição à multa pecuniária de valor equivalente a até 250% do valor comercial do produto, sem prejuízo da responsabilidade penal e civil cabível, tudo nos termos do art. 43 da Lei nº 10.711/2003.

O Decreto nº 5.123, de 23/07/2004, regulamentou em seu anexo a Lei nº 10.711/2003. Analisando os dispositivos do referido decreto, verifica-se de imediato a inexistência de qualquer regra determinando que deva constar da nota fiscal algum tipo de “atestado de conformidade” nem muito menos algum “registro das sementes”. **Tal comprovação de conformidade com a Lei nº 10.711/2003 se dá através de outros elementos, no caso, a embalagem e/ou os já referidos “certificado de semente” ou o “termo de conformidade”**. Senão vejamos na literalidade do Decreto nº 5.123/2004:

#### CAPÍTULO V

##### DA PRODUÇÃO E DA CERTIFICAÇÃO DE SEMENTES OU DE MUDAS

Art. 24. O sistema de produção de sementes e de mudas, organizado na forma deste Regulamento e de normas complementares, tem por finalidade disponibilizar materiais de reprodução e multiplicação vegetal, com garantias de identidade e qualidade, respeitadas as particularidades de cada espécie.

Art. 25. A produção de sementes e de mudas deverá obedecer às normas e aos padrões de identidade e de qualidade, estabelecidos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, publicados no Diário Oficial da União.

Art. 26. **As atividades de produção e certificação de sementes e de mudas deverão ser realizadas sob a supervisão e o acompanhamento do responsável técnico**, em todas as fases, inclusive nas auditorias.

Parágrafo único. **A emissão do termo de conformidade e do certificado de sementes ou de mudas será, respectivamente, de responsabilidade do responsável técnico e do certificador**.

Art. 27. **A certificação do processo de produção de sementes e de mudas será executada por certificador ou entidade certificadora**, mediante o controle de qualidade em todas as etapas da produção, incluindo o conhecimento da origem genética e o controle de gerações, com o objetivo de garantir conformidade com o estabelecido neste Regulamento e em normas complementares.

Art. 28. A certificação da produção será realizada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, pela entidade de certificação ou certificador de produção própria, credenciados na forma do art. 7º deste Regulamento.

(...)

Art. 30. As sementes e as mudas deverão ser identificadas com a denominação: "Semente de" ou "Muda de", acrescida do nome comum da espécie ou, quando for o caso, do nome científico.

Parágrafo único. As sementes e as mudas produzidas sob o processo de certificação serão identificadas de acordo com a denominação das categorias estabelecidas, respectivamente, nos arts. 58 e 60 deste Regulamento, acrescidas do nome comum da espécie ou, quando for o caso, do nome científico.

Art. 31. **A identificação do certificador deverá ser expressa na embalagem, diretamente ou mediante fixação de etiqueta, contendo:** nome, CNPJ ou CPF, endereço e número do credenciamento no RENASEM.

(...)

Seção I

Da Produção de Sementes

(...)

Art. 39. **A identificação das sementes deverá ser expressa em lugar visível da embalagem, diretamente ou mediante rótulo, etiqueta ou carimbo,** escrito no idioma português, contendo, no mínimo, as seguintes informações:

(...)

§ 1º Deverão também constar da identificação o nome, CNPJ ou CPF, endereço e **número de inscrição no RENASEM do produtor de semente, impressos diretamente na embalagem.**

§ 2º Quando se tratar de embalagens de tipo e tamanho diferenciados, as exigências previstas no § 1º poderão ser expressas na etiqueta, rótulo ou carimbo.

(...)

CAPÍTULO VII

DO COMÉRCIO INTERNO DE SEMENTES E DE MUDAS

(...)

Art. 89. Na comercialização, no transporte ou armazenamento, **a semente ou muda deve estar identificada e acompanhada da respectiva nota fiscal de venda, do atestado de origem genética, e do certificado de semente ou muda ou do termo de conformidade,** em função da categoria ou classe da semente ou da muda.

(...)

Art. 91. No que se refere a este Regulamento, **a nota fiscal deverá apresentar, no mínimo,** as seguintes informações:

I - nome, CNPJ ou CPF, endereço e número de inscrição do produtor no RENASEM;

II - nome e endereço do comprador;

III - quantidade de sementes ou de mudas por espécie, cultivar e porta-enxerto, quando houver; e

IV - identificação do lote.

(...)

Seção V

Do Processo de Produção e de Certificação

(...)

Art. 163. **A identificação das sementes e das mudas** das espécies previstas neste Capítulo, sem prejuízo do estabelecido nos arts. 39 e 53 deste Regulamento e normas complementares, **dar-se-á em lugar visível da embalagem, por rótulo, etiqueta ou carimbo**, contendo as seguintes informações em língua portuguesa:

(...)

CAPÍTULO XIII

DAS PROIBIÇÕES E DAS INFRAÇÕES

(...)

Art. 181. Além das proibições previstas nos arts. 176, 177 e 178 deste Regulamento, as pessoas referidas no seu art. 4º estão sujeitas às seguintes proibições, que **serão consideradas infrações de natureza gravíssima**:

(...)

III - **alterarem, subtraírem ou danificarem a identificação constante da embalagem de sementes ou de mudas**, em circunstâncias que caracterizem burla à legislação;

IV - **alterarem ou fracionarem a embalagem de sementes**, ou substituírem as sementes ou as mudas, em circunstâncias que caracterizem burla à legislação;

O art. 91 do Decreto, acima transcrito, especifica quais os elementos obrigatórios que devem constar da nota fiscal: (i) nome, CNPJ ou CPF, endereço e número de inscrição do produtor no RENASEM; (ii) nome e endereço do comprador; (iii) quantidade de sementes ou de mudas por espécie, cultivar e porta-enxerto, quando houver; e (iv) identificação do lote. Não há qualquer menção a um suposto “registro das sementes”, “referência à certificação das sementes” ou “atestado de conformidade”.

Quanto à alegação de que houve tributação pelo PIS/COFINS em relação as algumas operações, devo ressaltar que, ao contrário do que ocorre com o IPI e o ICMS, as contribuições não tem o seu valor destacado em nota fiscal. Os pagamentos destas não ocorre por conta de valores destacados, mas sim por conta da inclusão do valor da operação no faturamento da empresa, base de cálculo sobre a qual deverão incidir as respectivas alíquotas.

Logo, a existência de qualquer menção à incidência do PIS/COFINS em nada altera a sua natureza jurídica e não traz qualquer certeza de que o fornecedor tenha realmente feito incidir as contribuições. Para tanto, seria necessário intimá-lo a apresentar sua escrituração contábil-fiscal e refazer sua apuração destes tributos, o que não se justifica nem mesmo em sede de diligência, face à total ausência de provas neste sentido.

Além disso, deve-se ter em mente que a nota fiscal é um instrumento que, regra geral, formaliza uma operação comercial entre vendedor e comprador; trata-se de uma convenção particular estipulada entre essas partes. Contudo, o art. 123 do CTN não permite que regras definidoras da sujeição passiva sejam alteradas por acordos entre as partes interessadas. Se o vendedor não é sujeito passivo de uma obrigação tributária, não pode passar a ser em decorrência de cláusulas contratuais ou estipulações feitas em documentos fiscais:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

#### **V – DA DIFERENÇA DE CLASSIFICAÇÃO E A NECESSIDADE DE SE ASSEGURAR O DIREITO DE CRÉDITO DA RECORRENTE**

Alega o recorrente que as glosas foram motivadas unicamente pela escrituração errônea das notas de saída, equívoco imputável unicamente ao remetente da mercadoria, pois indicou NCMs equivocados nas Notas Fiscais de saída, em desconformidade com o produto objeto daquelas operações.

Afirma que a diferenciação entre o NCM constante nas Notas Fiscais (3105) e aquele escriturado pela Recorrente (3824.90) diz respeito exclusivamente à composição de cada um dos produtos. E seria precisamente isto, a composição do produto, e não a classificação indicada na Nota Fiscal, que é efetivamente relevante. Destaca que a situação acima se repete em relação aos demais produtos indicados no despacho decisório, os quais são soluções de produtos que contém manganês e zinco, o que implica a sua classificação na NCM 3824.90.77.

Trouxe aos autos o seguinte exemplo:

38.24.90.77	31.05
Azubos (fertilizantes) foliares contendo zinco ou manganês	Azubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham dois ou três dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio; outros adubos (fertilizantes).

A decisão teve o seguinte fundamento:

### 2.2.1. Aquisições de bens para revenda

O inciso I do artigo 3º. da Lei nº 10.833/2003, autoriza o creditamento sobre bens adquiridos para revenda, adquiridos no mês, que assim dispõe:

(...)

Em relação a alguns insumos ocorreram divergências de classificação fiscal, como por exemplo: Adubo F Profol (fls. 182 e 183), classificação na Nota Fiscal 3105.90.19 e nos arquivos digitais 3824.90.77. **Em relação aos produtos 3105 não há possibilidade de creditamento em virtude de aquisição de produto com alíquota zero, conforme Lei 10.925/2004.** Já em relação aos produtos 3824 a princípio deveria ocorrer o direito ao creditamento, no entanto, os mesmos foram glosados em virtude da informação errônea da classificação fiscal, conforme notas fiscais elencadas.

O simples erro material, sem alterar a característica do produto como insumo do processo produtivo, não pode ser motivo para sua glosa. Como exemplo, o adubo (fertilizante) é insumo para o recorrente, pouco importando se ele contém “zinco ou manganês” ou “nitrogênio (azoto), fósforo e potássio”.

Por outro lado, em relação aos produtos classificados na NCM 3105, não há possibilidade de creditamento em virtude de aquisição de produto com alíquota zero. Quanto ao produto classificado na NCM 3824, apesar de superada a questão meramente formal, esbarra na dúvida sobre o correto enquadramento. Tivesse o recorrente trazido aos autos provas de que o produto em questão era o 3824.90.77, como um laudo técnico, seria possível superar a questão referente ao erro material no preenchimento das notas fiscais (ou dos arquivos digitais).

O laudo técnico deveria determinar, em primeiro lugar, se os adubos adquiridos são “foliares” ou “minerais/químicos”. A simples indicação de composição química não é suficiente para definir a correta classificação, como alegado pelo recorrente. Vejamos um texto extraído através do link “<https://www.petz.com.br/blog/plantas/o-que-e-adubo-foliar/>”, acesso em 29/08/2023, para observarmos as diferenças:

No geral, **existem três tipos diferentes de adubação mais utilizados**: a orgânica, a mineral e a organo-mineral. Devido à baixa fertilidade da grande maioria dos solos brasileiros, adubar a terra é parte importante do processo de plantação, a fim de garantir qualidade para a planta.

O uso de fertilizantes e adubos faz com que as plantas passem a atender às exigências do solo e, conseqüentemente, a interferir no crescimento delas. Para saber qual é o principal tipo de produto a ser utilizado, é importante realizar a análise do solo. Confira a seguir o que é adubo foliar e como aplicá-lo na sua plantação.

O que é adubo foliar?

Mas afinal, **o que é adubo foliar e no que ele se difere dos outros**? Ao contrário da grande maioria de fertilizantes utilizados, que devem ser aplicados no solo, a

fertilização foliar ocorre nas folhas e é recomendada também quando a planta apresenta deficiências nutricionais.

Assim, **os nutrientes do adubo foliar são absorvidos pelas partes aéreas das plantas, como as folhas, e não pelas raízes.** Esse processo é considerado uma prática complementar na nutrição dos vegetais, garantindo a adição de micronutrientes essenciais para as plantas.

Para fazer a aplicação foliar, deve-se dissolver os fertilizantes em água e, com a mistura homogênea obtida, aplicá-la diretamente nas folhas das plantas. O processo de adubação das plantas é indispensável para melhorar a resistência das plantas a pragas e a qualquer tipo de doença que pode acometê-las.

Além de saber o que é adubo foliar, **se você está se perguntando se fertilizante foliar pode ser usado no solo, a resposta é não.** Esse tipo de produto é voltado apenas para a aplicação nas folhas. Para a adubação convencional, é importante analisar a qualidade do solo e obter o produto mais adequado para os cuidados.

Na ausência de tal prova, entretanto, persiste a dúvida sobre qual a correta classificação fiscal entre as duas NCMs em questão, sendo que a 3105 é tributada à alíquota zero, enquanto a 3824 é tributada com alíquota positiva. Uma vez que, nos termos do art. 170 do CTN, a homologação da compensação depende da utilização de créditos líquidos e certos, e considerando que o art. 373, I, do CPC determina que o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, voto por negar provimento a esse pedido.

#### **VI – DA INCLUSÃO DO IPI E DO ICMS-ST NA BASE DE CRÉDITO DO PIS/COFINS**

Alega o recorrente que sempre tratou o IPI incidente sobre suas industrializações como imposto não recuperável, uma vez que não se aproveitava dos créditos vinculados às aquisições de produtos tributados pelo referido imposto, ainda que recuperável, e essa situação permitiria, em seu entender, a inclusão desses valores de IPI dentro da base de crédito das contribuições PIS e COFINS.

Em relação ao ICMS-ST, o recorrente alega que o fato de ser permitida a exclusão, da base de cálculo das contribuições, do valor referente ao ICMS-ST, não significa que automaticamente estará vedada, ao adquirente da mercadoria, a apropriação de crédito relativo a esse custo.

#### **Não assiste razão ao recorrente em nenhuma das matérias.**

**No que diz respeito ao IPI,** o contribuinte, em momento algum, questiona o fato de que, quando recuperável, este tributo não compõe o custo de aquisição e, portanto, não integra a base de cálculo dos créditos de Cofins. Sua tese é a de que, a despeito deste fato, como não tratava este tributo como recuperável, uma vez que não o utilizava para deduzir ou compensar o IPI devido em suas próprias saídas de produtos, isso lhe permitiria incluir tais valores de IPI dentro da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS.

Ocorre, entretanto, que a lei não permite ao contribuinte fazer tal opção. O fato do IPI ser recuperável não depende do tratamento a ele conferido pelo contribuinte, mas sim do que fora estabelecido pela legislação. E a lei não exclui o “IPI efetivamente recuperado”, mas sim o “IPI recuperável”. A lei confere ao contribuinte o direito a recuperar esse valor de IPI na aquisição de insumos; se o contribuinte opta por não fazê-lo, isso não altera a natureza jurídica do tributo. Observe-se, inclusive, que o contribuinte tem o direito de pleitear a restituição do IPI pago a maior por conta de não ter, eventualmente, escriturado a crédito o IPI incidente em suas aquisições, desde que dentro do prazo prescricional.

**Quanto ao ICMS-ST**, a tese do contribuinte de que seu valor representa custo de aquisição e, por isso, possibilita a tomada de créditos, parte de uma premissa equivocada. O indeferimento do pedido de crédito não tem qualquer suporte na questão sobre o ICMS-ST compor ou não o custo de aquisição; a questão que ressalta se refere ao fato de esta parcela do custo não é tributada pelo PIS/Cofins e, portanto, não pode compor a base de cálculo dos créditos.

As leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 tratam expressamente dessa questão no art. 3º, § 2º, II:

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)

(...)

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)

Esta norma legal decorre diretamente da própria essência do regime da não-cumulatividade, cuja finalidade é impedir a incidência de tributo sobre tributo, ou tributação “em cascata”, ao longo da cadeia produtiva. Para tanto, compensa-se o tributo devido em uma etapa com o tributo incidente na etapa anterior. No caso do ICMS-ST, esta parcela não sofre tributação, pois não se configura como receita do substituto, que age como mero arrecadador/intermediário do ICMS devido pelo substituído, para repassá-lo ao Estado.

Ora, se não houve tributação na etapa anterior, não há como considerar esta parcela no cálculo dos créditos da não-cumulatividade, o que teria por consequência desvirtuar o regime. **Nesse sentido é a posição pacífica da 2ª Turma do STJ, conforme o seguinte precedente:**

**Recurso Especial nº 2.046.771-PE, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, publicação em 21/03/2023:**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO (ART. 932, IV, CPC/2015 C/C ART. 255, § 4º, II, RISTJ).

(...)

Alega a recorrente que houve violação aos seguintes dispositivos legais: art. 301, §3º do RIR (Dec. 9580/19); art. 3º, incisos I e II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Alega que, na condição de substituída, possui direito líquido e certo à apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre as parcelas pagas a título de ICMS-ST pelo substituto, porquanto entende que o reembolso do imposto estadual faz parte do custo de aquisição dos produtos que adquire do substituto para revenda. Procura demonstrar o dissídio (e-STJ fls. 259/287).

Sem contrarrazões nas e-STJ fls. 315/317.

Recurso regularmente admitido na origem (e-STJ fls. 361).

É o relatório. Passo a decidir.

1 - Do creditamento de valores referentes ao ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS- ST) pelo substituído, dentro da sistemática das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não - cumulativas.

Devidamente prequestionados os dispositivos legais tidos por violados, conheço do especial quanto ao tema epigrafado.

No mérito que se examina, pretende o PARTICULAR, em síntese, ver reconhecido o direito de creditamento de PIS e COFINS, na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, sobre os valores que, na qualidade de contribuinte substituído, destinados ao vendedor - contribuinte substituto - a título de reembolso do ICMS por esse recolhido em regime de substituição tributária "para frente", sustentando tratar-se de custos com a aquisição de mercadorias para revenda.

**Sem razão o contribuinte. Esta Segunda Turma tem precedentes formados sobre a matéria onde restou consignado que o contribuinte não tem direito ao creditamento, no âmbito do regime não- cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição. Segue:**

(...)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. A Segunda Turma do STJ entende que, "não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, das Leis n. 10.637/2002 e

10.833/2003" (REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/6/2016, DJe 28/6/2016).

2. Recurso Especial não provido (REsp. n. 1.461.802 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 22.09.2016).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E À COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONSIDERAÇÃO DOS VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST) RECOLHIDO EM OPERAÇÃO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

1. A Segunda Turma do STJ firmou entendimento de que, "não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e § 2º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003" (REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 2/6/2016, DJe 28/6/2016).

2. A situação fática delineada pela própria agravante leva a compreender que sobre os valores despendidos a título de ICMS-ST não incidiram o PIS nem a COFINS. O fato de a sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS não se adequar com exatidão àquela metodologia adotada no creditamento de IPI e ICMS não autoriza fechar os olhos para situações em que nas operações anteriores não tenha havido incidência tributária e, mesmo assim, admitir creditamento fictício não previsto em lei.

3. Agravo interno a que se nega provimento (AgInt no REsp. n. 1.417.857 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 21.09.2017).

Outro ponto de relevo é que os precedentes utilizados são específicos para o caso e não são isolados na Segunda Turma deste STJ, pois inaugurada linha jurisprudencial que tem sido rigorosamente seguida na Segunda Turma, consoante os precedentes citados na decisão monocrática, dentre outros: AgInt no REsp 1937431 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 09.11.2021; AgInt nos EDcl no REsp 1881576 / SC, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 15.03.2021; AgInt no REsp 1885048 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 16.12.2020.

(...)

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015 c/c o art. 255, § 4º, II, do RISTJ, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial.

Pelo exposto, voto por negar provimento a estes pedidos.

## **VII – DA AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS ENQUADRADOS COMO INSUMO**

Alega o recorrente que a autoridade administrativa, no despacho decisório, com base em conceito completamente restritivo de insumo e contrário ao que prevê o STJ, procedeu à

glosa de créditos relacionados à aquisição de bens e serviços por ele tidos como insumo. Em seguida, apresenta argumentos específicos para cada insumo glosado.

### **VII.1 – DOS MATERIAIS DE EMBALAGEM**

Alega o recorrente que os sacos de polipropileno são essenciais à sua atividade econômica, na medida em que permitem a armazenagem e transporte das rações por ela produzidas, principalmente no momento de destinação à venda. Sustenta ainda que, conforme Laudo apresentado, muitas das matérias-primas por ela utilizada na produção de ração também são destinadas ao “ensacamento”.

A DRJ negou provimento ao pedido sob os seguintes fundamentos:

No que tange aos materiais de embalagem, a manifestante alega que os sacos de polipropileno seriam essenciais não apenas para a armazenagem, mas também para a consecução da atividade de venda, razão pela qual, segundo ela, sua aquisição deveria gerar direito ao desconto de crédito na apuração da contribuição devida. Para ela, a classificação da embalagem como destinada a transporte ou ao aformoseamento do produto nada importa para fins de seu enquadramento enquanto insumo.

Contudo, conforme acima dito, os critérios da essencialidade e da relevância são aplicados para a determinação dos insumos no processo produtivo. **E a distinção entre embalagem de transporte e de apresentação do produto é necessária justamente para definir se ela integra ou não o processo produtivo.**

**No caso concreto, os materiais de embalagem cujos créditos foram glosados são utilizados para transporte da mercadoria e, portanto, não integram o processo produtivo porque são utilizadas após o término deste** e, por isso, não podem ser enquadrados como insumo, não importando que sejam essenciais a etapas posteriores. Logo, sua aquisição não gera direito a desconto de créditos.

O Despacho Decisório, por sua vez, motivou a glosa das embalagens nos seguintes termos:

Abaixo, relacionamos os itens glosados em virtude ao não enquadramento como "insumos" como prediz a legislação:

**a) Material de Embalagens e Etiquetas: saco políprop 40 Kgs, 60 x 95 cms, conforme fls. 208 e 221;**

(...)

Neste sentido, como a Batavo Cooperativa Agroindustrial se dedica ao comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados e fabricação de alimentos para animais, entre outras atividades, obtém-se que dão direito a crédito os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação dos mesmos. As instruções normativas mencionadas definem como insumos os "bens aplicados ou

consumidos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado". Os itens relacionados acima não se agregam aos produtos produzidos ou a nenhum serviço que pudesse ser vendido pela empresa, não se configuram como aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação dos produtos (ação direta sobre o mesmo). Representam, na verdade, gastos normais inerentes ou não à atividade, não sendo, todavia, computados como insumos, razão pela qual não geram direito ao crédito da contribuição para o PIS/COFINS não cumulativo.

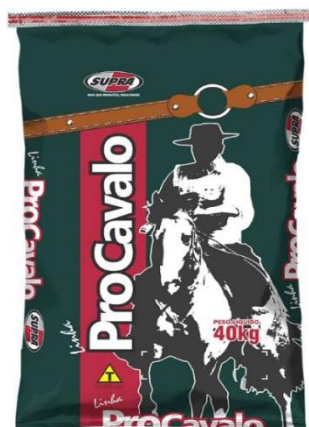
**Em diligência a empresa, no dia 16 de agosto de 2012, verificou-se que as embalagens apresentadas como saco poliprop 40 kgs, entre outros, são utilizadas exclusivamente para o transporte das mercadorias.** Não compõem o processo de industrialização as embalagens que se destinam precipuamente ao transporte dos produtos elaborados. São assim entendidos os acondicionamentos feitos em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional, bem assim o acondicionamento feito em embalagem de capacidade superior àquela em que o produto é comumente vendido. (Decreto nº 4.544/2002, art. 40, IV, e art. 6º).

Como se verifica pelos fundamentos acima colacionados, no presente caso concreto o Auditor-Fiscal não demonstrou, de forma inequívoca, que os sacos de polipropileno de 40 kg e as etiquetas se prestam exclusivamente para o transporte de mercadorias, sem desempenhar qualquer função que os torne essenciais e relevantes ao processo produtivo.

Ao que consta do Despacho Decisório, "*Em diligência a empresa, no dia 16 de agosto de 2012, verificou-se que as embalagens apresentadas como saco poliprop 40 kgs, entre outros, são utilizadas exclusivamente para o transporte das mercadorias*". Não há nenhuma outra informação, nem foram juntadas pelo Auditor-Fiscal provas dessa alegação, como fotografias das embalagens e dos produtos vendidos.

Não se nega a presunção de veracidade dos atos administrativos. Contudo, a simples afirmação de um fato pela autoridade fiscal não pode ser tomada como verdade absoluta, ou prescindir de razoável conjunto probatório. Da mesma forma, apesar do art. 373, I, do Código de Processo Civil, determinar que o ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito, isso não significa que determinado crédito possa ser glosado sem a devida motivação e/ou desacompanhada de provas do quanto alegado.

O contribuinte informa que seu produto "ração" é vendido à granel, em caminhões, conforme fotografia acima, ou embalada em sacos. No sítio da empresa na internet, em <https://lojas.frisia.coop.br/racao-pro-cavalo-mel-40-kg/p> (acesso em 10/08/2023) consta foto de um destes produtos:



≈

Ração Pro Cavalo Mel - 40 Kg

Cod.211204  
Supra

Loja para retirada: Frisia

Bem-vindo(a) a Frisia! Estamos felizes por tê-lo(a) aqui.  
Faça o login em sua conta para ter acesso a preços competitivos e ofertas exclusivas

Pelo que se pode verificar a partir destes elementos de prova, os sacos de polipropileno de 40 kg são dos tipos normalmente usados para venda de ração. São bens essenciais e relevantes para o processo produtivo do recorrente pois, conforme o “teste de subtração” proposto pelo STJ quando do julgamento do REsp 1.170.221/PR, sob o rito previsto para os recursos repetitivos, sem essas embalagens a única possibilidade de venda da ração seria “à granel”, por meio de caminhões.

A alegação de que estes sacos são utilizados unicamente para transporte e armazenagem não são suficientes para justificar a glosa, pois é evidente que toda e qualquer embalagem irá conter em seu interior o produto fabricado, o qual deverá ficar armazenado até o momento de sua venda. Da mesma forma, todas as embalagens possuem a função de possibilitar o transporte do bem produzido até o cliente/adquirente ou consumidor final. Como seria possível imaginar a venda de um refrigerante se não for possível transportá-lo por meio de latas ou garrafas, que se constituem em sua embalagem?

O recorrente, além da venda à granel, também comercializa ração em porções de 40 kg, acondicionadas em sacos de polipropileno, no qual constam informações essenciais e mesmo obrigatórias para essa comercialização. Não é possível sequer imaginar a venda de ração em porções específicas sem uma embalagem para conter o produto. Da mesma forma, as etiquetas são utilizadas para apresentar informações como data de validade do produto, estabelecimento fabricante, etc.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido.

## **VII.2 – DA LENHA**

Alega o recorrente que utiliza referido material para secagem de seus grãos e na fabricação de rações.

Quanto à fabricação de rações, a lenha é empregada no processo de “Condicionamento e peletização”, onde é utilizada como combustível para alimentação da caldeira que gera o vapor úmido – aquecimento da água em caldeira –, com o fim de reduzir

possíveis microrganismos contaminantes no processo produtivo da ração, facilitando, assim, o consumo para o animal e evitando uma possível segregação dos nutrientes, conforme se infere do Laudo apresentado.

Informa também que a lenha é empregada na atividade de secagem de grãos, fundamental para a conservação e correto armazenamento destes, evitando o perecimento do produto, situação intimamente ligada à atividade econômica por ele exercida.

Argumenta que a secagem dos grãos é atividade econômica da Recorrente e, independentemente de processo produtivo, a lenha é essencial para o exercício de sua atividade, sem a qual não será possível o correto e necessário armazenamento dos grãos. Ressalta que, ao contrário dos fundamentos do acórdão recorrido, o CARF já entendeu, em outros julgamentos, que a referida atividade está atrelada à processo produtivo.

A DRJ, por sua vez, negou provimento ao pedido com base nos seguintes fundamentos:

Quanto à lenha, foram dois os motivos da glosa do auditor-fiscal:

1. ela é utilizada indiretamente no processo de fabricação da ração, o que contraria o disposto na Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004; e
2. ela é utilizada na atividade de cerealista exercida pela contribuinte, atividade essa que não se enquadra como industrialização.

O primeiro motivo deve ser afastado em face do conceito de insumo estabelecido pelo STJ, uma vez que, embora aplicada indiretamente, a lenha utilizada na alimentação das caldeiras que geram vapor para redução de possíveis microrganismos é essencial ao processo produtivo, pois a sua falta priva a ração produzida da necessária qualidade.

Todavia, o segundo motivo, que não foi diretamente contestado pela manifestante, permanece válido, ou seja, a aquisição de lenha utilizada na atividade de cerealista exercida pela contribuinte não pode gerar direito a desconto de créditos, **pois essa atividade não se enquadra como industrialização, razão pela qual não há que se falar em insumos. Noutros termos, só se pode falar em insumos quando se trata de processo produtivo, e, como a atividade de cerealista não envolve nenhum processo produtivo ou de fabricação**, a lenha utilizada simplesmente para secar os grãos que serão revendidos não pode gerar direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida.

Diante disso, e tendo em conta que **os documentos carreados aos autos não permitem fazer a necessária distinção entre as finalidades da lenha adquirida**, não há como acatar as alegações da contribuinte, devendo ser mantidas as glosas efetuadas pelo auditor-fiscal de todo o crédito decorrente da aquisição de lenha.

Observe-se que, ao contrário do que crê a manifestante, nos termos do art. 373 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, Código de Processo Civil, o ônus da

prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito. No caso concreto, o ônus da prova do crédito tributário pleiteado no pedido de ressarcimento é sempre da interessada. A ela cabe comprovar a certeza e liquidez de seu direito. Não sendo essa prova produzida nos autos, indefere-se o pleito. Assim, cabia à contribuinte fazer a segregação entre a lenha utilizada no secador de grãos e a lenha utilizada na fabricação de rações.

Em relação ao argumento de que a atividade de cerealista não se enquadra como industrialização e/ou não envolve nenhum processo produtivo ou de fabricação, razão pela qual não haveria que se falar em insumos, devo discordar da Fiscalização e da DRJ. Com efeito, resta evidente o equívoco cometido tanto no Despacho Decisório quanto no acórdão de piso, pois a atividade do recorrente não se limita pura e simplesmente à revenda de grãos no mesmo estado em que adquiridos, uma vez que necessita realizar a secagem destes para que possam ser armazenados e posteriormente revendidos.

O entendimento do Auditor-Fiscal e da DRJ é de que o contribuinte somente teria direito a crédito presumido sobre os bens adquiridos para revenda, caso dos grãos. A meu ver, contudo, se algum tipo de processo químico ou físico foi realizado sobre tais produtos adquiridos, não se pode falar em mera revenda, mas sim na produção de grãos secos a partir de grãos contendo umidade.

Observe-se que a situação é bastante distinta de um supermercado que adquire produtos prontos para o consumo e os expõe para revenda, ou de uma loja esportiva que revende camisetas, tênis, bolas, bicicletas e demais produtos também adquiridos no mesmo estado em que serão revendidos, sem sofrerem qualquer tipo de modificação. Nestes casos, sequer a embalagem é alterada.

De qualquer sorte, caso não seja esse o entendimento desde Conselho, devo ressaltar que a lenha é utilizada para gerar energia térmica, conforme consta do Despacho Decisório, *in litteris*:

**Outro item classificado erroneamente como bem para revenda**, a lenha é utilizada indiretamente no processo de fabricação da ração, por meio da geração de vapor úmido para redução de possíveis microorganismos contaminantes da ração. A adição do vapor úmido se dá por meio do **aquecimento da água em caldeiras alimentados por lenha**, conforme fl. 92. **Verificou-se também o creditamento sobre notas fiscais de emissão da própria contribuinte**, possivelmente, aquisições de pessoas físicas, conforme fls. 189 a 198; 223 a 225, e 229 a 235. Sendo tal procedimento indevido em relação ao crédito básico de PIS/COFINS não cumulativo

Uma das atividades senão a principal atividade é o recebimento, padronização, classificação, guarda e posterior comercialização da produção de seus associados, conforme Estatuto, sendo que tais atividades são exclusivamente de cerealista. **Em virtude da atividade de cerealista (secagem dos grãos), na matriz e em algumas unidades (filiais), o item lenha é utilizado nos secadores**, no entanto,

referida atividade não se enquadra como industrialização, não restando outra alternativa a não ser a glosa do referido item.

Logo, apesar de ter classificado erroneamente parte desse crédito como sendo referente a “bem para revenda”, ou seja, no art. 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, esse não pode ser um fundamento para a sua glosa, mas tão somente para sua reclassificação como insumo de produção (art. 3º, inciso II) ou como energia térmica (art. 3º, inciso III).

Destacando, por oportuno, que a energia térmica não necessita ser consumida, obrigatoriamente, em “processos produtivos ou de fabricação”, pois o texto legal estabelece o creditamento sobre energia térmica “*consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica*”.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao pedido, exceto em relação ao creditamento sobre notas fiscais de emissão da própria contribuinte.

### **VII.3 – DOS SERVIÇOS RELACIONADOS À LENHA E DOS SERVIÇOS APLICADOS NA PRODUÇÃO DE BOVINOS**

Alega o recorrente que o mesmo fundamento utilizado para manter as glosas relacionadas à aquisição de lenhas também foi indicado no acórdão da DRJ para negar seu direito de crédito em relação à despesa de serviço de baldeação de lenhas, sob o argumento de que: “(...) *seria preciso fazer a distinção entre as finalidades da lenha, uma vez que, como visto, se ela for utilizada na atividade de cerealista não gera direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida*”.

Sustenta que lhe compete, ainda, a “extração de florestas” - conforme se infere do art. 2º, I, de seu Estatuto Social – do que resultaria a necessidade de manter as fazendas de lenha para a posterior venda, onde são empregados tanto os serviços de baldeação de lenhas, quanto de visitas técnicas.

Informa que, à época, a empresa Florestal Mueller era responsável pela execução dos serviços de plantio, combate e controle de pragas, desbaste da floresta, bem como de visitas técnicas - conforme contrato anexo às fls. 655/662 e fluxograma apresentado às fls. 99/100 - serviços imprescindíveis para possibilitar a sequência do processo produtivo de fabricação de lenha, com a venda ou emprego nas atividades de fabricação de ração ou secagem dos grãos.

A DRJ, por sua vez, negou provimento ao pedido com base no seguinte fundamento:

O mesmo entendimento acima é aplicado à questão das glosas referentes a despesas com a prestação de serviço pela empresa Florestal Mueller em fazendas de lenha da interessada. Isso porque, também em relação a esses custos, seria preciso fazer a distinção entre as finalidades da lenha produzida, uma vez que,

como visto, a lenha utilizada na atividade de cerealista não gera direito a desconto de créditos na apuração da contribuição devida.

Dessa forma, também nesse ponto, devem ser mantidas as glosas efetuadas pelo auditor-fiscal.

Quanto ao Despacho Decisório, seus fundamentos foram assim delineados:

Entretanto na relação de notas fiscais de aquisições de mercadorias que geraram créditos de PIS/COFINS, **foram incluídos serviços que não encontram enquadramento no referido inciso.** Tratam-se, na verdade de despesas gerais, necessárias as operações industriais e comerciais normais de qualquer estabelecimento industrial/comercial, sem direito a crédito das contribuições relativas ao Pis e a Cofins.

**Abaixo, relacionamos os itens glosados em virtude ao não enquadramento como "insumos"** ou que não geram créditos de PIS/COFINS não cumulativo como prediz a legislação:

- a) Aquisições com alíquota zero: oxitetraciclina e metionina, fls. 267, 268, 270, 303 e 305, em desacordo com a legislação conforme item 2.2.1.;
- b) Aquisições com suspensão: Cooperativa Agrícola Pontagrossense Ltda, fls. 306 a 309, onde consta expressamente "venda efetuado c/suspensão Cont PIS/PASEP COFINS conf art 2º da IN 660 de 21/07/2006;
- c) Prestação de serviços: serviço aplicado na produção de bovinos e serviço aplicado nas fazendas de lenha.

(...)

**Em relação às prestações de serviços na produção de bovinos e nas fazendas de lenha,** trata-se de serviços não aplicados diretamente na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como a comercialização de cereais ou fabricação de rações. Neste sentido, glosa-se os referidos serviços.

Tendo em vista que no tópico anterior já foi demonstrada a desnecessidade de *“fazer a distinção entre as finalidades da lenha”*, como exigido pela DRJ, com a conclusão de que tanto na fabricação de rações quanto na produção dos grãos a lenha pode gerar crédito: (i) como insumo no processo de secagem dos grãos ou (ii) como energia térmica, o mesmo resultado deve ser aplicado nesta matéria.

Com efeito, os serviços de corte, plantio, combate e controle de pragas, desbaste da floresta e baldeação de lenhas são essenciais e relevantes para o processo produtivo da recorrente, que se inicia com a obtenção de lenha de suas florestas para as utilizações já descritas. Sem os serviços acima descritos, prestados em suas florestas, o contribuinte poderia incorrer em perda na qualidade e/ou quantidade da lenha.

Em relação aos serviços aplicados na produção de bovinos, sustenta o contribuinte que o acórdão recorrido se fundamentou apenas no sentido de que teria apenas reiterado os

argumentos referentes ao conceito de insumos. Todavia, diversamente do alegado, na Manifestação de Inconformidade a Recorrente impugnou de forma específica todas as glosas de créditos efetuadas no despacho decisório, dentre as quais se destaca aquela relativa aos serviços aplicados na produção de bovinos.

Destaca que uma simples análise do seu Estatuto Social levaria à constatação que, além da extração de florestas, ela também exerce a atividade pecuária de leite e de corte. O leite constitui um dos principais produtos fabricados pelos seus cooperados que, inevitavelmente, está atrelado à produção de bovinos, motivo pelo qual as despesas decorrentes desses serviços devem compor a sua base de créditos.

A DRJ negou provimento ao pedido com base no seguinte fundamento:

Quanto à glosa referente à despesa com prestação de serviços aplicados na produção de bovinos, o auditor-fiscal a fundamentou no fato de que se trata de serviços não aplicados diretamente na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como a comercialização de cereais ou fabricação de rações.

A manifestante, por sua vez, somente reitera os argumentos sobre o conceito de insumo e diz que um dos principais produtos fabricados por seus cooperados é justamente o leite.

No entanto, a produção de leite dos cooperados não pode ser justificativa para que ela desconte créditos sobre serviços aplicados na produção própria de bovinos. Ela deveria ter demonstrado que a sua produção de bovinos tem finalidade de venda de produto final, o que ela não faz.

O valor muito baixo desses serviços não permite inferir que se trate de uma produção com finalidade de venda de produto final. Note-se, ainda, que o auditor-fiscal glosou expressamente porque esses serviços não são aplicados na fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Para uma correta decisão, faz-se necessário verificar os exatos termos do Despacho Decisório (fl. 480):

O termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção e prestação de serviços.

(...)

Em relação às prestações de serviços na produção de bovinos e nas fazendas de lenha, trata-se de serviços não aplicados diretamente na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, como a comercialização de cereais ou fabricação de rações. Neste sentido, glosa-se os referidos serviços.

Conforme se verifica, no Despacho Decisório não há qualquer detalhamento sobre a razão da glosa. O Auditor-fiscal limita-se a afirmar que os serviços não foram aplicados diretamente na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, sem explicar como chegou a essa conclusão. O recorrente, por sua vez, afirma que exerce a atividade pecuária de leite e de corte, o que se comprova do art. 2º, *caput* e § 1º, do seu Estatuto Social, anexado aos autos.

Da mesma forma, as notas fiscais anexadas demonstram os serviços realizados: fotografia dos bovinos e tatuagens (serviços necessários para a identificação dos animais) e aplicação de vacina contra aftosa, que além de ser essencial para a saúde dos animais, decorre também de obrigação legal.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido, revertendo as glosas de créditos relacionados aos serviços aplicados nas fazendas de lenha e na produção de bovinos.

#### **VII.4 – DAS DESPESAS COM FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA**

Alega o recorrente que todos os custos desconsiderados pela fiscalização neste tópico estão relacionados a fretes essenciais para o exercício da sua atividade econômica.

Especificamente quanto aos fretes relacionados nas Notas Fiscais anexadas aos autos às fls. 333, 334, 339 a 344, 348 e 349, sustenta que **todos têm como finalidade a remessa pelo seu estabelecimento industrial (CFOP 5352) de ração animal e óleo diesel aos seus cooperados**, cujos transportes foram realizados por terceiros não cooperados e com a indicação do custo da operação.

Afirma que os referidos fretes tiveram por objetivo atingir o fim social da Recorrente, como cooperativa agrícola, mediante o suporte aos seus cooperados de insumos às suas atividades econômicas, situação que acaba por se confundir com o exercício da sua própria atividade econômica.

Considerando que o presente tópico trata da possibilidade de incluir os gastos com fretes (serviços de transporte) no conceito de insumos aptos a gerar créditos das contribuições, faz-se relevante trazer à colação os termos do acórdão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, onde ficou estabelecido o conceito de insumos para os fins das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

O referido REsp nº 1.221.170/PR, representativo da controvérsia, foi afetado para julgamento sob o rito dos Recursos Repetitivos, e tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

**O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento,** determinando o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete,** nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

## EMENTA

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(...)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

**5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente:** gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03),** prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos,** de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

**7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo:** Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de

dedução de créditos em relação aos **custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI** conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp nº 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, **tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.**

**Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, **com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido**, contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, **no próprio REsp nº 1.221.170/PR**, representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes**, salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

(...)

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

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete especificamente na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de

compra, de movimentação interna, ou qualquer outro tipo de operação, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.**

**Inicialmente, com relação aos fretes relacionados nas Notas Fiscais anexadas aos autos, o recorrente informa que se trata de uma operação realizada entre a cooperativa e seus cooperados,** consistente na remessa de ração animal e óleo diesel daquela para estes, remessa esta que necessitou da contratação de frete a junto a terceiros não cooperados.

**Ocorre que esta operação consiste num ato cooperativo típico, ou seja, não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria,** logo não há incidência das contribuições, nos termos do quanto decidido no julgamento do REsp 1.141.667/RS, com publicação em 04/05/2016, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, sob o rito previsto para os recursos repetitivos:

#### EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

**2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.**

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 124), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O Parecer do douto Ministério Público Federal é pelo provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, **fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.**

Assim sendo, conclui-se que não ocorreu, no caso concreto, a hipótese do inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, que trata de frete na operação de venda, uma vez que não ocorreu venda alguma, mas tão somente uma operação entre cooperados e cooperativa.

Entendo também que este frete não pode ser considerado como insumo do recorrente, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cuja redação é a seguinte:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo **na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Ora, tanto a prestação de serviços quanto a produção de bens destinados à venda são operações de mercado e, conforme acima transcrito REsp 1.141.667/RS, o ato cooperativo não implica operação de mercado. Portanto, não há sequer que se falar em “não-cumulatividade”.

Nesse sentido vem julgando o Poder Judiciário, conforme se extrai dos precedentes indicados a seguir, nos quais decidiu-se que os créditos associados às exclusões da base de cálculo das cooperativas não geram direito ao creditamento:

**i) Recurso Especial nº 2.076.664/RS, Relatora Ministra REGINA HELENA COSTA, julgamento em 23/06/2023:**

Trata-se de Recurso Especial interposto por COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL NOVA ALIANÇA LTDA, contra **acórdão prolatado, por unanimidade, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado** (fl. 340e):

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. DIREITO AO APROVEITAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. ART. 17 DA LEI 11.033/04 E ART. 16 DA LEI 11.116/05.*

*1. O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos (REsp n. 1.164.716/MG, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe de 4/5/2016).*

***2. As exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, previstas no art. 15 da MP 2.158/01 e no art. 16 da Lei 10.684/03, não podem ser equiparadas à não incidência ou isenções parciais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS***

**com base no art. 17 da Lei 11.033/04, e não geram direito ao aproveitamento do saldo credor respectivo, amparado no art. 16 da Lei 11.116/05.**

(...)

Feito breve relato, decido.

(...)

**O Tribunal de origem, por sua vez, não afastou completamente a tributação sobre todos os atos da ora Recorrente**, mas tão somente sobre os atos cooperativos típicos, "[...] aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados, e vice-versa e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, sendo todos os outros atos sujeitos à tributação. São os chamados atos cooperativos típicos ou próprios" (fls. 343e).

**Assim, concluiu que as exclusões questionadas são apenas ajustes para delimitar a incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos cooperativos típicos** (fl. 344e):

*as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS previstas em lei para as cooperativas de produção agropecuária têm o objetivo de limitar a materialidade da incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos próprios da cooperativa, tanto é assim que o inciso II do §2º do art. 15 da MP 2.158/01 dispôs que tais operações deveriam ser 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.*

**A Corte de origem compreendeu, portanto, que tais exclusões não se enquadram no conceito de suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero, previstas no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, para efeito de aproveitamento de créditos** (fls. 346/347e):

[...]

**Conclui-se, dessa maneira, que a manutenção de créditos prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e o correspondente direito ao ressarcimento estabelecido no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 não guardam qualquer relação com as hipóteses de ajustes da base de cálculo das cooperativas agroindustriais.**

[...]

*as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, previstas no art. 15 da MP 2.158/01 e no art. 16 da Lei 10.684/03, não podem ser equiparadas à não incidência ou isenções parciais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS com base no art. 17 da Lei 11.033/04, e não geram direito ao aproveitamento do saldo credor respectivo, amparado no art. 16 da Lei 11.116/05.*

[...]

***A análise de tais exclusões e deduções permite concluir que não se caracterizam como suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero. Essa separação resta clara na IN 635/2006, que prevê separadamente as referidas exclusões e deduções da base de cálculo (art. 11), em relação às suspensões (art. 34), não incidências (art. 35) e isenções (art. 36).***

Com efeito, o tribunal *a quo* asseverou que "as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS previstas em lei para as cooperativas de produção agropecuária têm o objetivo de limitar a materialidade da incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos próprios da cooperativa, **tanto é assim que o inciso II do §2º do art. 15 da MP 2.158/01 dispôs que tais operações deveriam ser 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" (fl. 343e).

(...)

Consoante se observa, a Corte de origem busca efetivamente demonstrar que o procedimento de exclusão questionado está relacionado, exclusivamente, com a separação do faturamento da cooperativa para definir o que pode ou não ser tributado, enquanto a Recorrente defende, apenas genericamente, que tal entendimento estaria permitindo a tributação sobre ato cooperativo típico.

Desse modo, **verifica-se que as razões recursais apresentadas se encontram dissociadas daquilo que restou decidido pelo tribunal de origem, o que caracteriza deficiência na fundamentação do recurso especial** e atrai, por analogia, os óbices das Súmulas 283 e 284, do Supremo Tribunal Federal, as quais dispõem, respectivamente: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles"; e "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

**ii) Recurso Especial nº 2.073.859/PR, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, julgamento em 29/05/2023:**

Trata-se de Recurso Especial interposto, com fulcro no art. 105, III, "a", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. ATOS PRÓPRIOS OU TÍPICOS. NÃO INCIDÊNCIA. DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ART. 17 DA LEI 11.033/04 E ART. 16 DA LEI 11.116/05. NÃO CONFIGURADO.*

*1. O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos (REsp n. 1.164.716/MG, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe de 4/5/2016).*

2. Por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que **a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação. Inaplicabilidade ao caso do art. 17, da Lei 11.033/2004.**

(...)

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dirimir a controvérsia, a Corte regional consignou (fls. 315-318, e-STJ):

(...)

*O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos, pois não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, nos seguintes termos:*

(...)

*Com relação à incidência do PIS sobre os atos cooperativos próprios, o STJ também já decidiu que **esses atos "não geram faturamento ou receita para a sociedade cooperativa. Ausência de base imponible para o PIS. Não-incidência pura e simples. Já os atos não cooperativos revestem-se de nítida feição mercantil e geram receita à sociedade, razão pela qual devem ser tributados"** (STJ, EDcl nos EDcl no REsp 718.001/MG, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/05/2009).*

*Portanto, como bem ponderou a sentença de primeira instância, a jurisprudência está pacificada no sentido de que **os atos cooperados não geram receita ou faturamento tributável pelo PIS e pela COFINS, caracterizando hipótese de não incidência das contribuições.***

*Apuração de créditos de PIS/COFINS. A impetrante pretende obter o reconhecimento do direito à compensação ou ressarcimento dos créditos, com fundamento nas Leis nºs 11.033/04 e 11.116/05.*

*Como visto alhures, não há incidência de PIS e COFINS sobre os atos cooperativos próprios praticados pela apelante.*

***Deste modo, não há que se falar em direito ao creditamento, pois este pressupõe, fática e juridicamente, incidências múltiplas, que não existem conforme a legislação aplicável ao setor de atividade econômica da parte impetrante.***

*Por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que **a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação.***

(...)

**No caso dos autos, considerando que sequer resta configurada receita ou faturamento nos atos próprios praticados pela impetrante, não há como reconhecer a existência do direito ao creditamento por ela pleiteado.**

(...)

Da leitura atenta do Voto condutor, vê-se que o Colegiado originário se manifestou de maneira clara e embasada acerca das questões relevantes para o deslinde do conflito, inclusive daquelas que a recorrente alega terem sido omitidas.

Ademais, observa-se que a questão foi decidida após percuente apreciação dos fatos e das provas relacionados à causa. Diante do arcabouço documental colacionado aos autos, o órgão julgador reconheceu que a recorrente sequer possuía direito ao creditamento do PIS e da COFINS, porque praticados atos cooperativos próprios, os quais não geram receita ou faturamento – ou seja, não há incidência de contribuição.

Para modificar o entendimento firmado no aresto recorrido, seria necessário exceder as razões nele colacionadas, o que demanda incursão no contexto fático-probatório dos autos, vedada em Recurso Especial conforme dispõe a Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

Os fatos são aqui recebidos tais como estabelecidos pelo Tribunal *a quo*, senhor na análise probatória. E, se a violação do dispositivo legal invocado perpassa pela necessidade de fixar premissa diversa da que consta do decisum impugnado, inviável o apelo nobre.

**iii) AgInt no Recurso Especial nº 1.239.600/RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, julgamento em 04/02/2021:**

Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado por Cooperativa Agrícola Mista General Osório Ltda., com base no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fls. 421/422):

(...)

Opostos embargos declaratórios, foram acolhidos, sem efeitos modificativos, para sanear erro material, em acórdão assim sumariado (fl. 445):

(...)

**As exclusões de base de cálculo da contribuição da COFINS e do PIS previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003 e arroladas no art. 11 da IN nº 635/2006, não se afiguram "isenções parciais".**

*O artigo 17 da Lei nº 11.033/04 restringe-se ao regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO).*

(...)

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

Com relação aos arts. 17 da Lei 11.033/2004; e 16 da Lei 11.116/2005, nota-se que **os referidos dispositivos legais não contêm comando capaz de sustentar a tese recursal de que "as exclusões de base de cálculo do PIS e da COFINS ora em análise são, inegavelmente, hipóteses de isenção parcial" (fl. 459), ou mesmo de "não incidência tributária" (fl. 464) nem de infirmar o juízo formulado pelo acórdão recorrido**, de maneira que se impõe ao caso concreto a incidência da Súmula 284/STF ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia."). Por oportuno, destacam-se os seguintes precedentes: AgRg no AREsp 161.567/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26/10/2012; REsp 1.163.939/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/2/2011.

**iv) Recurso Especial nº 1.253.174/RS, Relatora Ministra ASSUETE MAGALHÃES, julgamento em 31/08/2018:**

Trata-se de Recurso Especial, interposto por COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DO CAÍ LTDA, em 23/11/2010, mediante o qual se impugna acórdão, proferido do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

*"TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA. PIS E COFINS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15 DA MP: Nº 2.158-35/01, 17 DA LEI Nº 10.684/03 E 11 DA IN SRF Nº 635/06. ISENÇÃO PARCIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/04. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

**1. As exclusões de base de cálculo das contribuições PIS e COFINS previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03 e arroladas no art. 11 da IN nº 635/06, não se afiguram 'isenções parciais'.**

**2. O âmbito de incidência do art. 17 da Lei nº 11.033/04 restringe-se ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, como decorre do texto do diploma legislativo onde inserido tal artigo.**

**3. Sentença reformada para denegar a segurança" (fl. 181e).**

No Recurso Especial, manejado com base na alínea a do permissivo constitucional, alega-se violação aos arts. 17 da Lei 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005.

(...)

Recurso Especial admitido (fls. 216/217e).

**O presente recurso não merece prosperar.**

**Encontra-se pacificado, na jurisprudência do STJ, o entendimento de que inexistente direito a creditamento do PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, caracterizado pela incidência monofásica do tributo, porquanto incorrente, nesse caso, o pressuposto lógico da cumulação.**

À guisa de mero exemplo, as seguintes ementas:

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, nego provimento ao Recurso Especial.

Como destacado nos precedentes acima colacionados, por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação:

**EMENTA:**

**1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber:**

(...)

**2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo **permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.****

(...)

**10. Teses propostas para efeito de repetitivo:**

10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTO.

**10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.**

10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

**10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos) quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.**

Tal situação, no entanto, é totalmente distinta daquela na qual o recorrente realiza vendas para terceiros não cooperados/associados e/ou que não se caracterizam como cooperativas, ou seja, quando não realiza ato cooperativo típico. Nessas hipóteses, o valor referente ao frete na venda deve gerar créditos da não cumulatividade, em obediência ao que determina o art. 3º, inciso IX, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para reverter as glosas sobre fretes nas operações de venda para terceiros não cooperados/associados e/ou que não se caracterizam como cooperativas.

#### **VII.5 – DOS CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Alega o recorrente que a glosa desses créditos foi equivocada, e analisa cada um dos fundamentos apresentados no despacho decisório e no acórdão recorrido:

*(i) equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, como balanças, costuradora, carro plataforma, máquinas de limpeza, sistema de captação, dentre outros, apenas por se encontrarem em unidades da Recorrente que, em tese, não seriam produtoras de alimentos animais destinados à venda, não estando ligados diretamente à produção*

Em relação a este fundamento do acórdão da DRJ, o recorrente afirma que a noção restritiva de insumo empregada no acórdão recorrido acabou por afastar, de forma indevida, o seu direito de crédito pois, no exercício de sua atividade econômica, depende inteiramente de balança para pesagem dos caminhões, silos de secagem, dentre outros vários maquinários necessários à consecução de seu fim social.

Entretanto, referidos bens teriam sido desconsiderados pela Fiscalização tão somente por supostamente não serem utilizados na produção de bens destinados à venda. Contudo, entende que o “processo produtivo” para fins de apuração de créditos do PIS/COFINS alcança todos os fatores necessários para, além da produção de bem/serviço, a obtenção de receita tributável.

Em suas palavras:

Ainda que não integrantes do estabelecimento industrial da Recorrente, os bens desconsiderados pela fiscalização são imprescindíveis para o correto exercício de suas várias atividades econômicas.

**Basta imaginar como seria a produção de ração, secagem e armazenagem de grãos em silos, se não houvesse uma balança de precisão.** Ora, é essencial precisar a quantidade carregada ou descarregada nos caminhões, por exemplo, principalmente porque a informação do peso da carga deve constar nas notas fiscais, sob pena de sanções caso ausente ou imprecisas.

Tanto é que a pesagem é etapa imprescindível e que aparece em vários momentos do processo produtivo, consoante do descritivo de fls. 82/83 e 90, o que justifica, por exemplo, o crédito sobre a depreciação das balanças rodoviárias/ferroviárias, de precisão, dentre outras.

**De igual modo, o mesmo problema ocorreria na ausência de filtros de impurezas no armazenamento dos produtos destinados à venda, haja vista o rigor a que está submetida à Recorrente em relação aos controles e padrões de higiene e saúde. No mesmo sentido, os silos para armazenagem; os secadores para o necessário e correto armazenamento dos grãos, como já anteriormente demonstrado; transportadoras utilizadas para transferência de matérias-primas e produtos acabados, conforme consta do Laudo apresentado pela Recorrente (fl. 89):**

(...)

**Abastecimento dos silos de dosagem:** as matérias-primas granel armazenadas são transferidas via sistema de transporte para os silos de dosagem e as ensacadas são transferidas manualmente para os silos de dosagem. Abaixo segue foto demonstrando a transferência das matérias primas pelo sistema de esteiras:



**Ora, verifica-se que os bens desconsiderados pela fiscalização não só são empregados diretamente na produção realizada pela Recorrente, como também são essenciais à sua atividade econômica.** O que se verifica, no presente caso, é a glosa dos créditos pela fiscalização sem qualquer fundamento que demonstrasse que cada um dos bens não está inserido no processo produtivo da Recorrente.

E ainda que assim não se entendesse, deve ser destacado que no estabelecimento matriz da Recorrente estão alocados tanto a fábrica de ração, quanto alguns armazéns secadores, sem que houvesse a devida segregação por parte da fiscalização, o que apenas evidencia a ausência de fundamentação do acórdão em referência, devendo-se garantir o direito de crédito da Recorrente em relação à depreciação de máquinas e equipamentos essenciais à sua atividade econômica.

**Com razão o recorrente.** Conforme já analisado no tópico “VII.2 – DA LENHA”, a atividade econômica do contribuinte não está restrita apenas à fabricação de ração, mas também à produção de grãos secos, a partir de grãos contendo umidade, adquiridos dos cooperados.

Este fundamento para a glosa se refere exclusivamente ao fato dos equipamentos listados nos anexos V e VI estarem localizados em estabelecimentos do contribuinte que, segundo a Fiscalização, não realizam qualquer atividade industrial, conforme consta do Despacho Decisório:

Em diligência a empresa, no dia 16 de agosto de 2012, foi verificado que a unidade de fabricação de alimentos animais está instalada na matriz, CNPJ: 76.107.770/0001-08, conjuntamente, com uma unidade de secagem e armazéns. Abaixo a descrição das unidades e respectivas atividades desenvolvidas:

(...)

Conforme os arquivos apresentados: Item 03 - Imobilizado.xls, foi verificado o creditamento de bens adquiridos de pessoa física, e também sobre diversos equipamentos que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, como por exemplo: balanças, costuradora, carro plataforma, máquinas de limpeza, sistema de captação, entre outros. **Os referidos bens encontram-se em unidades não produtoras de alimentos animais destinados à venda, neste caso é um equipamento incorporado ao ativo imobilizado não ligado diretamente à produção, razão pela qual efetuou-se a glosa dos bens relacionados nos Anexos V e VI.**

Observe-se que o Auditor-Fiscal não glosou os equipamentos em razão de sua utilização individual na empresa, mas pelo fato de estarem sendo utilizados em unidades que se destinam meramente à revenda de grãos, nas quais não ocorre nenhum processo produtivo. Tendo em vista que esse argumento já foi refutado neste voto, devem ser revertidas as glosas em questão, com exceção daquelas referentes a encargos de depreciação de bens usados ou adquiridos de pessoas físicas.

*(ii) bens/edificações adquiridos de pessoas físicas, o que seria vedado pela literalidade do art. 3.º das Leis n.ºs 10.833 e 10.637*

Em relação a este fundamento do acórdão da DRJ, o recorrente afirma que o colegiado se limitou a indicar que não haveria impugnação específica, deixando, portanto, de demonstrar o acerto/desacerto da fiscalização nessa conclusão. Contudo, afirma que, por meio de sua Manifestação de Inconformidade, realizou a impugnação da totalidade das glosas relacionadas ao seu ativo imobilizado – “Tópico – Dos créditos do ativo imobilizado”.

Sustenta, ainda, que merecem ser revertidas as glosas com esse fundamento, haja vista que as referidas leis nada dispõe a respeito da impossibilidade de aproveitamento de crédito de bens do ativo imobilizado adquiridos de pessoas física.

**O entendimento do recorrente mostra-se equivocado.** O art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é expresso ao vedar o creditamento sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. E o art. 1º destas mesmas leis definem que a incidência destes tributos somente ocorre com contribuintes pessoa jurídica:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas **auferidas pela pessoa jurídica**, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nesse contexto, deve ser negado provimento a este pedido.

(iii) *“Apropriação de crédito de edificações/bens usados referente ao contrato de compra e venda com a empresa Com. Ind. Brasileira Coimbras S/A”, o que seria vedado pelo inciso II, §3.º, art. 1.º da IN/SRF n.º 457/2004 – Código de Bens 10077 a 10105*

Em relação a este fundamento do acórdão da DRJ, o recorrente afirma que o art. 3º das citadas Leis nº 10.833 e 10.637, não faz qualquer distinção quanto à condição do bem incorporado - se usado ou novo. Nesse sentido, o que se verifica, é a ilegal restrição pela referida Instrução Normativa nº 457/2004, em completo desacordo com o citado artigo das referidas leis.

Sustenta ainda que, em relação ao argumento de que a operação de venda de bens usados do ativo imobilizado não está sujeita ao pagamento da contribuição em questão, nos termos do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2002, *“remete-se aos fundamentos já apresentados no tópico “5.2.2” das presentes razões recursais”*, no qual entende ter demonstrado que a aquisição de bens submetidos à alíquota zero não obsta o direito de crédito, uma vez que, por representar tributação, não é restringido pelo referido dispositivo legal.

**Apesar da irresignação do contribuinte, não lhe assiste razão nesta matéria.** Como já esclarecido em outros tópicos, o art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, é expresso ao vedar o creditamento sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. E o art. 1º, § 3º, inciso II, dos mesmos diplomas legais, define que as receitas não operacionais decorrentes da venda de ativo permanente não integram a base de cálculo das contribuições:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

**§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:**

(...)

II - não-operacionais, **decorrentes da venda de ativo permanente**;

Nesse contexto, deve ser negado provimento a este pedido.

### **VIII - DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por (i) rejeitar a preliminar de “nulidade do acórdão da DRJ por ausência de motivação” e, (ii) no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos referentes a (ii.1) material de embalagens e etiquetas; (ii.2) aquisição de lenha de pessoas jurídicas, exceto em relação ao creditamento sobre notas fiscais de emissão da própria contribuinte; (ii.3) serviços aplicados nas fazendas de lenha e na produção de bovinos; (ii.4) fretes nas operações de venda para terceiros não cooperados/associados e/ou que não se caracterizam como cooperativas; e (ii.5) encargos de depreciação, exceto aqueles relacionados à aquisição de bens usados ou adquiridos de pessoas físicas.

*(documento assinado digitalmente)*

Lázaro Antônio Souza Soares