



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



**Processo nº** 13116.002279/2010-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.746 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de abril de 2024  
**Recorrente** COOPERATIVA AGRÍCOLA CENTRO-OESTE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SÚMULA Nº 11 DO CARF.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, conforme entendimento consagrado na Súmula nº 11 do CARF.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

APLICAÇÃO RETROATIVA DE INSTRUÇÕES NORMATIVAS. INOCORRÊNCIA.

Não se verifica a aplicação retroativa de Instruções Normativas quando a norma aplicada ao caso concreto, além de possuir previsão original em lei vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, possui redação idêntica a outras Instruções Normativas que lhe precederam, também vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

CRÉDITO PRESUMIDO. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS. INEXISTÊNCIA DE PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que exerce a atividade de beneficiamento de grãos, consistente, basicamente, em limpeza, secagem, padronização e armazenagem, não exerce atividade produtiva que autorize o desconto de crédito presumido em relação aos insumos adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, nos termos do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004.

CREDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

A previsão do crédito presumido relativo a estoque de abertura deve ser interpretada literalmente, o que implica sua apuração à alíquota de 3% e a vedação de inclusão, no inventário utilizado como base para seu cálculo, de itens adquiridos de pessoas físicas, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, tributados com alíquota zero e importados.

CRÉDITO BÁSICO. FERTILIZANTES E OUTROS INSUMOS AGRÍCOLAS IMPORTADOS. POSSIBILIDADE.

Os fertilizantes e outros insumos importados a partir de 1º de maio de 2004, por força das disposições da Lei nº 10.865/2005, geram direito a créditos de PIS e COFINS, desde que as respectivas importações tenham sido oneradas por essas contribuições.

**CRÉDITO BÁSICO. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. SERVIÇO CONTRATADO DE PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS. POSSIBILIDADE.**

Comprovado nos autos que o frete na operação de venda foi contratado de pessoa jurídica domiciliada no país, mediante indicação dos dados do transportador no quadro próprio do conhecimento de transporte, ainda que emitido pelo próprio contribuinte, na condição de tomador do serviço, com fundamento na legislação estadual, há que se reconhecer o direito ao abatimento de créditos da contribuição sobre a despesa correlata.

**COOPERATIVAS AGRÍCOLAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO. POSSIBILIDADE.**

A sociedade cooperativa de produção agrícola poderá excluir da base de cálculo das contribuições os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização. Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (i) reverter as glosas relacionadas à importação de fertilizantes, desde que enquadrados no capítulo 31 da NCM, bem como as glosas relacionadas à importação dos demais insumos agrícolas, desde que tais importações tenham sido oneradas pela contribuição, (ii) reverter as glosas relacionadas ao frete nas operações de venda, referentes aos serviços de transporte acobertados por conhecimento de transporte que indique, no quadro “dados do transportador”, o CNPJ do prestador de serviço, ainda que emitido pelo próprio contribuinte, desde que observados os demais requisitos legais, e (iii) autorizar as “exclusões permitidas às cooperativas agrícolas” relacionadas aos “custos agregados ao produto agropecuário dos associados”, desde que observadas as definições do artigo 33, § 7º, inciso II, c/c § 9º, da IN SRF nº 247/2002, salvo se computadas em duplicidade.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges (substituto integral), Márcio Robson Costa, Francisca Elizabeth Barreto (substituta integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hércio Lafetá Reis (Presidente). Ausentes os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, substituídos, respectivamente, pelos conselheiros Marcos Antônio Borges e Francisca Elizabeth Barreto.

## Relatório

Tratam-se de pedidos de ressarcimentos de créditos de COFINS Não Cumulativa - Exportação apurados nos três primeiros trimestres do ano-calendário de 2005, no valor total de R\$ 539.629,95.

Através do Despacho Decisório n.º 356/DRF/ANA (fls. 161/176), a Autoridade Administrativa:

1. Indeferiu o Pedido de Ressarcimento n.º 31525.25621.240710.1.5.09-0992, por inexistência de crédito;
2. Reconheceu o direito creditório no montante original de R\$3.817,21, relativo ao crédito da Cofins Não Cumulativa — Exportação, apurado no final do 2º trimestre/2005;
3. Deferiu parcialmente o PER n.º 13089.04277.240710.1.5.09-0383, no valor do crédito reconhecido no item anterior;
4. Reconheceu o direito creditório no montante original de R\$1.022,84, relativo ao crédito da Cofins Não Cumulativa — Exportação, apurado no final do 3º trimestre/2005;
5. Deferiu parcialmente o PER n.º 18258.02698.240710.1.5.09-0000, no valor do crédito reconhecido no item anterior;
6. Homologou parcialmente as DCOMPs 14320.41153.300710.1.3.09-2055, 32189.44016.300710.1.3.09-1352 e 20383.27415.300710.1.3.09-4887, até o limite do valor reconhecido no item 4, utilizando o crédito reconhecido no item 2 para abater os débitos indevidamente compensados;
7. Determinou o lançamento dos débitos da Cofins Não Cumulativa relativos aos meses de março/2005 (R\$41.456,49) e abril/2005 (R\$16.386,77) e a aplicação da multa isolada do artigo 74, § 15, da Lei n.º 9.430/96 (processo administrativo apenso).

Pedido de ressarcimento	Valor solicitado	Valor deferido	Valor indeferido	Multa Isolada
31525.25621.240710.1.5.09-0992	68.815,49		68.815,49	34.407,74
13089.04277.240710.1.5.09-0383	275.251,68	3.817,21	271.434,47	135.717,23
18258.02698.240710.1.5.09-0000	195.562,78	1.022,84	194.539,94	97.269,97

Segue abaixo transcrita a ementa do Despacho Decisório:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Anocalendarío: 2005 Declaração de Compensação. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passivo I de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

As cooperativas de produção agropecuária sujeitas incidência da Contribuição para a Cofins no regime de não-cumulatividade. têm direito a crédito presumido correspondente aos estoques de insumos e produtos existentes em 31/07/2004, resultante da aplicação da alíquota de 3% (três por cento).

A base de cálculo da COFINS, apurada pelas cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada pela dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização.

Compensação Homologada em Parte.”

A Recorrente apresentou manifestação de inconformidade em 19/01/2011 (fls. 184/249) alegando, em preliminar, nulidade do despacho decisório por fundamentação deficiente e, no mérito, direito ao crédito presumido nas aquisições de produtores rurais pessoas físicas, comercializadas nos mercados interno ou externo; direito ao crédito presumido do agronegócio no mercado interno; direito ao crédito presumido dos estoques de abertura; direito aos créditos básicos sobre aquisições de bens para revenda, insumos e fretes; direito ao crédito básico referente às aquisições de bens destinados à revenda/exportação; direito aos créditos sobre estoques de fertilizantes e insumos agrícolas importados; direito às exclusões da base de cálculo e ajustes nos cálculos do Auditor Fiscal. A defesa pode ser assim sintetizada:

A 4ª Turma da DRJ/BSB, através do Despacho 136 de 27 de junho de 2013, cujo teor fora repetido no Despacho 90 de 31 de agosto de 2015, analisando a manifestação de inconformidade, entendeu que havia necessidade de esclarecimentos quanto a determinados pontos do despacho decisório, razão pela qual determinou o retorno dos autos à DRF/Anápolis para:

1. Apreciar/examinar as ponderações da interessada e, se for o caso, rever o Despacho Decisório; ou
2. Fazer relatório circunstanciado do resultado da diligência, examinando as razões e documentos trazidos à colação; e
3. Em seguida, retornar o processo, abrindo-se prazo à defesa para, se lhe aprouver, fazer aditamento à manifestação de inconformidade.

Em cumprimento a tal determinação, o Auditor Fiscal prestou os seguintes esclarecimentos (fls. 570/573):

1) A IN SRF 635/2006, citada no item 14 do Despacho Decisório, não foi aplicada retroativamente. A exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados decorre do art. 17 da Lei n. 10.684/2003, já vigente na data de apuração das contribuições. O art. 11, § 8º da IN SRF 635/2006, mencionado pelo Auditor-Fiscal, se restringe a esclarecer o conceito de “custo agregado” mencionado na Lei. Da mesma forma, o art. 72, § 5º da IN RFB 900/2008, citado no item 12 do Despacho Decisório, se limita a reconhecer a inexistência de previsão legal para a atualização do crédito escriturais de PIS/Pasep e Cofins, não havendo aplicação retroativa do ato infralegal;

2) Em relação à glosa do crédito presumido da atividade agroindustrial decorrente de aquisições efetuadas de pessoas físicas, o Auditor-Fiscal esclarece, no item 9 do Despacho Decisório, que o contribuinte apenas revende os produtos recebidos dos cooperados, não fazendo jus, portanto, ao benefício previsto no art. 8º da Lei 10.925/2004, por não ser uma agroindústria. Acrescenta que o contribuinte não apresentou documentos que corroborem a alegação de que beneficia a produção recebida in natura de seus cooperados;

3) Em relação à alíquota incidente sobre o estoque de abertura para a apuração de crédito presumido, o contribuinte alega que aplicou a alíquota de 7,6%, com fundamento no art. 12, § 10 da Lei n. 10.833/2003. Contudo, o dispositivo legal mencionado refere-se exclusivamente ao estoque de produtos destinados à fabricação de mercadorias sujeitas à incidência concentrada. O caso em tela é regido pelo disposto no art. 12, §1º da Lei 10.833/2003, como descrito no item 10 do Despacho Decisório;

4) A glosa dos créditos sobre despesas de frete encontra-se devidamente fundamentada no item 11 do Despacho Decisório, que esclarece sobre a impossibilidade de se apurar crédito sobre serviços realizados pelo próprio contribuinte;

5) A glosa dos créditos realizada no item 18 refere-se às irregularidades relatadas nos parágrafos 09 a 11 do Despacho Decisório.

A 4ª Turma da DRJ/01, através do Acórdão n.º 101-002.033 (fls. 574/589), proferido na sessão de 25 de setembro de 2020, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa transcrita a seguir:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2005  
PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.  
ARGÜIÇÃO REJEITADA.

Não há que se falar em cerceamento da defesa quando a decisão da autoridade administrativa se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO.

O sujeito passivo que apurar crédito, líquido e certo, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão.

**CRÉDITO PRESUMIDO DE ESTOQUES DE INSUMOS.**

As cooperativas de produção agropecuária sujeitas à incidência da contribuição para o PIS e Cofins no regime de não-cumulatividade, tem direito a crédito presumido correspondente aos estoques de insumos e produtos existentes em 31/07/2004, resultante da aplicação da alíquota de 0,65% e 3%, respectivamente.

**BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. DEDUÇÕES.**

A base de cálculo do PIS/Cofins, apurada pelas cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada pela dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e das sobras apuradas na Demonstração de Resultado do Exercício.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Direito Creditório Não Reconhecido.”

A DRJ afastou a preliminar de nulidade alegando que a decisão foi proferida por autoridade competente, contendo todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto 70.235/1972. Além disso, para subsidiar a análise e comprovar o direito, o contribuinte foi instado a apresentar documentos em arquivos.

Foi afastada a aplicação retroativa da Instrução Normativa SRF 635/2006, pois a exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados decorre das disposições do artigo 17 da Lei n.º 10.684/2003, já vigente à época.

No que diz respeito aos créditos propriamente ditos, a DRJ se valeu dos argumentos apresentados no despacho decisório, a saber:

Há vedação à apuração do crédito presumido da atividade agroindustrial porque o contribuinte adquire os bens de pessoas físicas para simplesmente revende-los in natura, sem que passem por algum processo que os transformasse em mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal. Assim, não há que se falar em agroindústria, como requer o artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004.

O crédito presumido do estoque de abertura está incorreto, porque foi utilizada a alíquota de 7,6%, em vez de 3%; tinha mercadorias adquiridas de pessoas físicas, bem como de produtos importados; e havia aquisições efetuadas com alíquota zero. Após as devidas correções, o valor mensal do crédito presumido passou de R\$ 273.174,01 para R\$ 38.868,75.

Os documentos apresentados para comprovar as despesas do frete na operação de venda não eram emitidos por outras pessoas jurídicas domiciliadas no país, mas sim pelo próprio contribuinte, que operava, ele mesmo, este serviço, razão pela qual essa linha foi suprimida da base de créditos do período, para que o demonstrativo se adequasse ao disposto no artigo 3º, § 3º, da Lei n.º 10.833/2003.

O Pedido de Ressarcimento relativo ao 3º trimestre/2005 é de R\$195.562,78, ao passo que os débitos compensados, com base neste crédito, somam R\$401.982,84, sendo o crédito pleiteado insuficiente para a compensação. Além disso, não incidem juros compensatórios, ante a vedação estabelecida no artigo 72, § 5º, da IN RFB n.º 900/2008.

Todos os Pedidos de Ressarcimento são relativos à Cofins Não Cumulativa — Exportação, quando, na verdade, o contribuinte opera muito mais com venda no mercado interno (produtos com alíquota zero).

Na parte dos débitos, foram encontrados problemas nas "Exclusões Permitidas às Sociedades Cooperativas" e o contribuinte, mesmo intimado para tanto, não abriu a composição ao nível dos documentos solicitados, deixando de comprovar que poderia deduzir tais valores da sua receita. Pelo contrário, ficou evidente que os dispêndios agregados, que compunham a maior parte das exclusões estavam incorretos, porque ali foi incluído o próprio CMV, fugindo do que é permitido pela legislação, segundo a qual os custos agregados são os dispêndios necessários à comercialização do bem produzido pelo associado, e não o bem em si.

Conforme dispõe o artigo 74 da Lei nº9.430/96, deve ser aplicada a multa isolada de 50% sobre a parte indeferida do pedido de ressarcimento.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 04/01/2021 (fls. 596/633) alegando, em síntese:

- Preliminarmente, reconhecimento da prescrição intercorrente por analogia, pois o fato de o art. 74, § 14, da Lei nº. 9.430/1996 outorgar competência à Secretaria da Receita Federal para a fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição não significa que a autoridade possa protelar por anos o exame dos pleitos;

- Como a manifestação de inconformidade teve o seu protocolo registrado em 19/11/2011, a inércia para o seu julgamento por parte da Delegacia de Julgamento perdurou durante 09 anos, afrontando o princípio da celeridade, previsto no artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal;

- No mérito, afirma ser sociedade cooperativa, constituída sob a égide da Lei 5.764/1971, que tem como objeto principal, a congregação de produtores rurais e a prestação de serviços a seus associados, realizando atividades de comercialização em comum da produção, o que a caracteriza como do ramo agropecuário;

- Em razão da aplicação da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, a Recorrente acumulou saldos credores nas apurações trimestrais, tendo em vista as exclusões da base de cálculo das operações de saída permitidas pela MP 2.158, bem como a manutenção de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda, insumos estes adquiridos exclusivamente de pessoas jurídicas;

- O Auditor Fiscal, visando cumprir o ofício diante da necessária atividade vinculada, estranhamente, aplicou ao caso concreto — fatos geradores de 2005 - as Instruções Normativas SRF 635/2006 e RFB 900/2008 (por exemplo, nos itens 12 e 14 do relatório, desapercibendo que as normas eram posteriores aos fatos geradores, vez que somente foram publicadas em 17 de abril de 2006 e 30 de dezembro de 2008, respectivamente;

- Para cumprir seu objeto, a Recorrente recebe a produção "in natura" dos associados, a beneficia (limpeza, secagem e armazenagem) e padroniza na forma de acordo com os critérios exigidos pelos mercados;

- A Recorrente se enquadra como estabelecimento industrial, pois beneficia os produtos recebidos de seus associados, nos termos previstos no art. 4º e nos dois incisos do art. 11, do RIPI;
- Os produtos beneficiados são expressamente previstos no art. 8º da Lei 10.925/2004, classificados nos capítulos 10 e 12.01 da NCM;
- Ao efetuar as operações com o mercado, a cooperativa representa seus associados, pessoas naturais ou jurídicas. A própria IN 247/2002 reconhece esta situação, ao afirmar que a entrega da produção à cooperativa não se caracteriza como receita do associado (art. 33, §§ 10), o que acontecerá somente na venda do produto;
- O art. 6º, inciso I, da Lei 10.833/2003, exclui da incidência da COFINS as operações de exportação, autorizando a manutenção do crédito inerente aos pagamentos efetuados nas operações anteriores, a fim de desonerar as transações efetuadas com o exterior, evitando a exportação de tributos.
- Os produtores rurais pessoas físicas não transferem créditos da contribuição nas vendas dos insumos gastos pela cooperativa na produção agropecuária porque não são contribuintes da COFINS, por isso a legislação instituiu o crédito presumido no art. 8º da Lei 10.925/2004;
- O texto da Lei não limita às indústrias de transformação o direito ao crédito presumido nas aquisições de produtos agrícolas de pessoas naturais. A legislação é clara ao dispor que o crédito presumido é para o agronegócio em operações que envolvam os produtos agrícolas expressamente elencados no caput do art. 8º da Lei 10.925/2004;
- A única vedação legal ao crédito na exportação consiste nas operações realizadas com pessoas jurídicas exportadoras, por causa da desoneração da operação de compra com fim específico de mercado externo;
- As notas fiscais solicitadas pela fiscalização comprovam, pelos códigos da operação 51.01, 5102, 6101 e 6102, que se destinaram ao mercado interno e nunca foram adquiridas com fim específico de exportação. Posteriormente, a cooperativa as exportou. Assim, não há razão para manutenção da glosa;
- O Regime de não-cumulatividade da COFINS foi instituído pela Lei 10.833/2003, passando a vigorar a partir de 1º de fevereiro de 2004, estabelecendo alíquota de 7,6% sobre o faturamento. Até então, as operações eram tributadas pela alíquota fixa de 3%, não se permitindo o crédito dos pagamentos das transações anteriores;
- Para ajustar e evitar tributação desautorizada por lei, foi concedido crédito presumido sobre os estoques de produtos e mercadorias existentes na data de alteração de regime (01/02/2004), adquiridos até 31/01/2004. Todas as mercadorias em estoque eram tributadas unicamente a 3%, sendo esta a alíquota aplicável sobre o saldo existente em 31/01/2004 para fins de apuração do crédito presumido;
- As sociedades cooperativas, entretanto, somente passaram à não cumulatividade a partir de 01/05/2004, com o advento da Lei 10.865/2004, que alterou o art. 10 da Lei



10.833/2002. Nesta data, seus estoques já estavam tributados a 7,6%. Assim, não se pode aplicar o percentual original de 3%, sob pena de quebra da não cumulatividade;

- Quanto aos créditos ordinários sobre aquisição de mercadorias para revenda, insumos e frete, inexistente, no texto legal a exigência de emissão de documentos por "outras pessoas jurídicas". Se assim fosse, não seria permitido o crédito de bens e serviços adquiridos através de notas fiscais de entradas, como, por exemplo, as emitidas nas importações tributadas e produtos agrícolas adquiridos de pessoas naturais;

- Quanto ao frete, para facilitar a arrecadação e a fiscalização de tributos, o Estado do Paraná orientou a Recorrente a imprimir e emitir conhecimentos de transporte em seu próprio nome, para substituir a obrigação acessória de que cada transportador não inscrito no Estado necessitasse providenciar documento avulso. Essa orientação foi aplicada em todas as outras Unidades da Federação e, só por isso, os documentos fiscais estão em nome da cooperativa;

- Entretanto, referidos conhecimentos de transporte destacam no quadro próprio "transportador" quem realizou os serviços e sua qualificação, dentre os quais o CNPJ, comprovando que os serviços foram prestados por terceiros e atendem às exigências do art. 3º, § 3º, da Lei 10.833/2003;

- Quanto aos bens adquiridos para revenda/exportação, o Auditor Fiscal glosou os respectivos créditos sem qualquer fundamentação, deixando de observar o disposto no artigo 3º, inciso I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003;

- Ao tempo das operações, as aquisições de soja, milho e demais produtos agrícolas para revenda, efetuadas de pessoas jurídicas domiciliadas no País, davam direito ao desconto ao crédito básico da Contribuição, salvo se a nota fiscal descrevesse que o produto se destinava à exportação, fato que não foi aventado pelo Auditor Fiscal, pois a documentação solicitada e acostada aos autos comprova que se referem a mercado interno;

- Com relação aos créditos sobre estoques de fertilizantes e insumos agrícolas importados, a fiscalização promoveu a glosa sob o fundamento de que não há direito ao crédito sobre as aquisições de insumos importados, esquecendo-se que as operações foram realizadas sob a égide do art. 1º, da Lei 10.865/2004, que tributava as mercadorias, e em relação às quais o artigo 15 do mesmo diploma garantia o direito ao crédito;

- É indevida a não homologação dos créditos, pois somente depois de 23 de julho de 2004, com a edição da Lei 10.925/2004, as alíquotas de importações e operações internas com fertilizantes foram reduzidas a zero;

- Quanto às exclusões da base de cálculo das contribuições, afirma que as disposições da IN SRF n.º 635/2006 são inaplicáveis, porque posterior ao período em que o crédito foi apurado;

- O art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001, permite que as sociedades cooperativas efetuem as deduções por ele autorizadas da base de cálculo da COFINS;

- Os valores agregados são exatamente aqueles adicionados à matéria prima, para compor o produto final vendido e, ambos, matéria prima e valores agregados, compõem o custo da venda do produto resultante;

- O fato de os valores repassados comporem o CMV é inerente ao processo contábil e em estrito atendimento ao regime de competência, segundo o qual, receitas e despesas devem ser reconhecidos simultaneamente, quando se correlacionarem;

- O Auditor enganou-se ao supor que o valor do repasse foi duplamente abatido da base de apuração, pois os valores destacados na 13ª coluna da planilha não integram o valor dos dispêndios agregados, que são apresentados na 15ª coluna, embora ambos estejam componham o total das exclusões permitidas às sociedades cooperativas;

- Com a simples exclusão dos valores repassados aos associados, a base de cálculo é negativa e, destarte, inexistem os créditos tributário apurados pelo Auditor Fiscal, objeto do auto de infração nº 13116.002645/2010-10;

- Conforme declarado nos DACONS, a base de cálculo da COFINS é negativa, após excluídos os atos cooperativos, de acordo com a MP 2158-35 e INs SRF 247/2002, 381/2004 e 404/2004, inexistindo qualquer débito de responsabilidade da Recorrente, sequer sendo necessário computar a exclusão das sobras de 2004.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

### **Prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal**

A Recorrente alega, em seu Recurso Voluntário, a ocorrência da prescrição intercorrente porque, tendo a manifestação de inconformidade sido protocolada em 19/11/2011, a inércia da Delegacia de Julgamento para sua apreciação perdurou por 9 (nove anos).

Segundo o contribuinte, o fato de o art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/1996 outorgar competência à RFB para a fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição não significa que a autoridade possa protelar por anos o exame dos pleitos, sob pena de afronta ao princípio da celeridade, previsto no artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal.

Embora tal questão não tenha sido aventada na manifestação de inconformidade, não se operou em relação à matéria o instituto da preclusão, tendo em vista tratar-se de fato superveniente, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “b”, do Decreto nº 70.235/1972.

Não obstante, rejeito a preliminar.

O tema está pacificado na jurisprudência do CARF, tendo sido objeto, inclusive, do verbete sumular nº 11, reproduzido abaixo:

“Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.”

O entendimento dessa Turma, como não poderia deixar de ser, é no sentido de aplicação da Súmula nº 11 do CARF para afastar a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 11.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Súmula CARF nº 11.

PRAZO PARA APRECIÇÃO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. 360 DIAS. ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. SANÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A norma do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, que diz que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, é meramente programática, um apelo feito pelo legislador ao julgador administrativo para implementar o ditame do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal (a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação), não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária, muito menos o reconhecimento tácito do suposto direito pleiteado.”

(CARF, Processo nº 11020.901506/2013-49, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.443 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 23 de março de 2023

Portanto, por aplicação do entendimento consagrado na Súmula 11 do CARF, no sentido de que a prescrição intercorrente não se aplica ao processo administrativo fiscal, rejeito a preliminar invocada pela Recorrente.

### **Aplicação retroativa das IN SRF 635/2006 e IN RFB 900/2008**

A Recorrente alega que houve aplicação retroativa das Instruções Normativas SRF 635/2006 e RFB 900/2008, publicadas em 17 de abril de 2006 e em 30 de dezembro de 2008, respectivamente, considerando que os fatos geradores ocorreram em 2005.

Tanto a Autoridade Fiscal quanto a DRJ já haviam esclarecido que a exclusão dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados da base de cálculo do PIS e da COFINS decorre das disposições do artigo 17 da Lei nº 10.684/2003, já vigente na data de apuração das contribuições:

“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.”

O art. 11, § 8º da IN SRF 635/2006, mencionado pelo Auditor-Fiscal, se restringe a esclarecer o conceito de “custo agregado” mencionado na Lei:

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

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

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

Cumpra esclarecer que tal conceito já estava previsto, nos mesmos termos, no artigo 33, § 9º, da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, com redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358/2003:

“§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado. ”

Da mesma forma, o art. 72, § 5º da IN RFB nº 900/2008, citado no Despacho Decisório, se limita a reconhecer a inexistência de previsão legal para a atualização dos créditos escriturais de PIS e COFINS:

“Art. 72. O crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou reembolso, será restituído, reembolsado ou compensado com o acréscimo de juros Selic para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que:

(...) § 5º Não incidirão juros compensatórios de que trata o caput:

I - no ressarcimento de créditos do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem como na compensação de referidos créditos;

II - na compensação do crédito de IRRF a que se referem o art. 40 e o caput do art. 41.(...)”

Assim como ocorre em relação à definição de custo agregado, a vedação à incidência de juros compensatórios no ressarcimento e na compensação já possuía previsão no

artigo 38, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 210/2002, que apenas não fez referência expressa ao PIS e à COFINS porque a incidência não cumulativa dessas contribuições foi instituída em momento posterior:

“Art. 38. As quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição administrado pela SRF serão restituídas ou compensadas com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que a quantia for disponibilizada ou utilizada na compensação de débitos do sujeito passivo, observando-se, para o seu cálculo, o seguinte:

(...) § 2º Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos do IPI.”

Não havendo aplicação retroativa das IN SRF 635/2006 e IN RFB 900/2008, nesse ponto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

### **Crédito presumido da atividade agroindustrial**

A DRJ, novamente encampando as razões de decidir do despacho decisório, manteve a glosa do crédito presumido destinado à atividade agroindustrial, previsto no artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, ao fundamento de que o contribuinte adquiriu produtos vegetais de pessoas físicas para, simplesmente, revendê-los *in natura*, sem que fossem submetidos a qualquer processo que os transformassem em mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal.

A esse respeito, a Recorrente alega que, para cumprir seu objeto, recebe a produção "in natura" dos associados, promove seu beneficiamento (limpeza, secagem, padronização e armazenagem) de acordo com os critérios exigidos pelo mercado, sendo que tal atividade configura industrialização na modalidade prevista no artigo 4º, II, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002.

Além disso, a Recorrente assevera que os produtos beneficiados são expressamente previstos no artigo 8º da Lei 10.925/2004, classificados nos capítulos 10 e 12.01 da NCM.

Não assiste razão à Recorrente.

Esta Turma, em outra composição, já se posicionou no sentido de que a atividade de beneficiamento de grãos não configura atividade produtiva que autorize o desconto de créditos de PIS e COFINS:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2015 a 30/06/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRESA CEREALISTA. PRODUÇÃO. INEXISTÊNCIA. INSUMO. CRÉDITO. VEDAÇÃO.

A pessoa jurídica cerealista que exerce as atividades de beneficiamento de grãos, consistentes, basicamente, em limpeza, secagem e armazenagem, não exerce atividade produtiva que autorize o desconto de créditos em relação a bens ou serviços adquiridos como insumos. ” (CARF, Processo nº 11070.900465/2017-10, Recurso Voluntário,

Acórdão n.º 3201-008.549 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária,  
Sessão de 27 de maio de 2021, Presidente Redator Paulo Roberto Duarte Moreira)

Embora a ementa acima refira-se aos créditos básicos do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, tal entendimento aplica-se, *mutatis mutandis*, ao crédito presumido do artigo 8º da Lei n.º 10.925/2004.

Especificamente sobre o crédito presumido da agroindústria, de que tratam os presentes autos, vejamos o que decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. CEREALISTA.  
APROVEITAMENTO. VEDAÇÃO.

A pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de limpeza, padronização, armazenagem e comercialização de produtos agrícolas, soja, milho e outros, não faz jus ao crédito presumido da agroindústria a título de PIS.”

(CARF, Processo n.º 13161.001954/2007-13, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão n.º 9303-007.620 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 20 de novembro de 2018)

Tal entendimento, ademais, encontra-se em consonância com a orientação fixada pelo STJ em 2019, no julgamento do REsp 1.681.189:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 8º, §§ 1º, I, E 4º, I, DA LEI N. 10.925/2004. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E COFINS. ATIVIDADE QUE DEVE SE ENQUADRAR NO CONCEITO DE PRODUÇÃO. RECURSO PROVIDO.

1. A controvérsia veiculada nos autos diz respeito ao enquadramento das atividades desenvolvidas pela sociedade empresária recorrida no conceito de produção para fins de reconhecimento do direito aos créditos presumidos de PIS e Cofins de que trata o art. 8º, §§ 1º, I, e 4º, I, da Lei n. 10.925/2004.

2. Depreende-se da leitura de referidos normativos que (a) têm direito ao crédito presumido de PIS/PASEP e Cofins as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias a partir de grãos de soja, milho e trigo adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista; e que (b) os cerealistas não têm direito ao crédito presumido.

3. Conforme bem destacado no parecer do Ministério Público Federal nos autos do REsp 1.670.777/RS, "pelos termos da lei (art. 8º, caput, da Lei 10.925/04), verifica-se que o legislador entende por produção a atividade que modifica os produtos animais ou vegetais, transformando-os em outros, tais, por exemplo, a indústria de doces obtidos a partir da produção de frutas; a indústria de queijos e outros laticínios, obtidos a partir do leite". 4. Para fazer jus ao benefício fiscal, a sociedade interessada deve produzir mercadorias, ou seja, deve realizar processo de industrialização a partir de grãos de soja, milho e trigo adquiridos de pessoa física, cooperado pessoa física ou cerealista, transformando-os em outros (v.g. óleo de soja, farelo de soja, leite de soja, óleo de trigo, farinha de trigo, pães, massas, biscoitos, fubá, polenta etc.).

5. A análise dos autos, bem como dos fatos delineados pelo Tribunal a quo, denota que as atividades desenvolvidas pela recorrida – cadastro, pesagem, coleta de amostra, classificação, descarga na filial, pré-limpeza, secagem, limpeza, armazenagem, controle de qualidade, aeração e controle de pragas – não ocasionam transformação do produto,

enquadrando a sociedade na qualidade de mera cerealista e atraindo a vedação de aproveitamento de crédito a que se refere o § 4º, I, do art. 8º da Lei n. 10.925/1945.

6. Inaplicabilidade do óbice da Súmula 7/STJ, pois a solução da controvérsia requer simples reavaliação jurídica dos fatos já delineados pela Corte de origem, que foi categórica ao afirmar que as atividades objeto de análise para fins de creditamento em questão consistem apenas em cadastro, pesagem, coleta de amostra, classificação, descarga na filial, pré-limpeza, secagem, limpeza, armazenagem, controle de qualidade, aeração e controle de pragas, segundo demonstrado.”

(STJ, REsp 1.681.189, julgado em 15/10/2019, Relator Ministro Og Fernandes)

Não bastasse isso, a pessoa jurídica que exerce cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal enquadra-se como cerealista, em relação à qual a tomada de crédito presumido é expressamente vedada no artigo 8º, § 1º, inciso I c/c § 4º, inciso I, da Lei nº 10.925/2004:

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 3, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 7.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

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

I - cerealista exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM; (...) § 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo; (...).”

Em razão do exposto, nesta parte, nego provimento ao Recurso Voluntário, para manter a glosa dos créditos presumidos do agronegócio.

### **Crédito presumido do estoque de abertura**

A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido do estoque de abertura por entendê-lo incorreto, considerando que (1) foi utilizada a alíquota de 7,6%, em vez de 3%; (2) abrangia mercadorias adquiridas de pessoas físicas, não tributadas pelas contribuições, e produtos importados; e (3) abrangia produtos adquiridos com alíquota zero. A Delegacia de Julgamento manteve a glosa sob os mesmos fundamentos.

A Recorrente alega que o Regime de não-cumulatividade da COFINS foi instituído pela Lei 10.833/2003, passando a vigorar a partir de 01/02/2004, estabelecendo alíquota de 7,6% sobre o faturamento. Até então, as operações eram tributadas pela alíquota fixa de 3%, não se permitindo o crédito relativo às contribuições pagas nas transações anteriores.

Para ajustar os estoques e evitar tributação indevida, foi concedido crédito presumido sobre os estoques de mercadorias existentes na data de alteração de regime, adquiridos até 31/01/2004. Todas as mercadorias em estoque eram tributadas a 3%, sendo esta a alíquota aplicável sobre o saldo existente em 31/01/2004 para apuração do crédito presumido;

Ocorre que as sociedades cooperativas somente passaram à não cumulatividade a partir de 01/05/2004, com o advento da Lei nº 10.865/2004, que alterou o art. 10 da Lei 10.833/2002. Nesta data, seus estoques já estavam tributados a 7,6%. Assim, a Recorrente entende que não se pode aplicar o percentual de 3%, sob pena de quebra da não cumulatividade e enriquecimento ilícito da União.

Não assiste razão à Recorrente.

Tanto o artigo 11, parágrafo 1º, da Lei nº 10.637/2002, quanto o artigo 12, parágrafo 1º, da Lei nº 10.833/2003, deixam claro que o contribuinte terá direito ao crédito presumido de abertura utilizando as alíquotas de 0,65% para a contribuição ao PIS e de 3% para a COFINS e, ainda, apenas em relação às mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

“Art. 11. A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3o, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II desse artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes em 1o de dezembro de 2002.

§ 1o O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque. (...)” “Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3o, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

§ 1o O montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque. (...)”

Portanto, descabe reconhecer qualquer pleito de crédito calculado com alíquotas maiores do que aquelas já reconhecidas na decisão recorrida e sobre mercadorias adquiridas de pessoas físicas ou sobre produtos importados, por ausência de previsão legal.

Neste ponto, releva lembrar que os textos legais transcritos, por tratarem de benefício fiscal (utilização de crédito presumido), devem ser interpretados literalmente, conforme dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Tal entendimento é válido mesmo para as sociedades cooperativas, como já reconhecido por esta Turma:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de não



cumulatividade, tem direito a crédito presumido correspondente aos estoques de insumos e produtos existentes em 31 de julho de 2004, resultante da aplicação das alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente.”

(CARF, Processo n.º 10630.720183/2006-14, Recurso Voluntário, Acórdão n.º 320100.889 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de fevereiro de 2012)

Vale citar, ainda, acórdão da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, que julgou processo administrativo relativo ao mesmo sujeito passivo, no qual, da mesma forma, o crédito presumido de abertura de estoque, além de calculado com alíquota indevida, abrangeu mercadorias adquiridas de pessoas físicas e produtos importados:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2004

CREDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

A previsão do crédito presumido relativo a estoque de abertura deve ser interpretada literalmente, o que implica sua apuração à alíquota de 3% e a vedação de inclusão, no inventário utilizado como base para seu cálculo, de itens adquiridos de pessoas físicas; adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e tributados com alíquota zero; e importados.

(CARF, Processo n.º 13116.002296/2008-11, Recurso Voluntário, Acórdão n.º 3302-012.792 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de setembro de 2022)

Portanto, neste ponto, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a glosa efetuada.

### **Fertilizantes e insumos agrícolas importados**

Com relação aos estoques de fertilizantes e insumos agrícolas importados, a fiscalização promoveu a glosa dos respectivos créditos sob o fundamento de que não há direito ao crédito sobre as aquisições de insumos importados.

A Recorrente aduz que a Autoridade Fiscal deixou de levar em consideração que as operações foram realizadas no período de 01/01/2005 a 30/09/2005, portanto, sob a égide do artigo 1º da Lei 10.865/2004, que tributava as mercadorias e, concomitantemente, garantia direito de descontar créditos.

De fato, a Lei n.º 10.865/2004, com vigência a partir de 1º de maio de 2004, instituiu o PIS-Importação e a Cofins-Importação, nos seguintes termos:

“Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2o, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, 195, § 6o.”

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

(...)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (...)

Portanto, a partir de 1º de maio de 2004, as importações de mercadorias para revenda e de insumos utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços davam direito ao crédito de PIS e COFINS, desde que essas importações houvessem sido oneradas por essas contribuições.

O artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, com vigência a partir de 26/07/2004, estabelece alíquota zero de PIS e COFINS na aquisição e na importação de fertilizantes e outros insumos agrícolas:

“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:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;

II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;

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;

IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;

V - produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da TIPI;

VI - inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI; (...).”

No entanto, com relação aos adubos e fertilizantes, as respectivas importações não ficam sujeitas à alíquota zero de PIS-Importação e COFINS-Importação quando a pessoa jurídica adquirente não é fabricante desses produtos, consoante prescreve o artigo 1º, inciso I c/c § 2º, do Decreto nº 5.630/2005:

“Art. 1º Ficam reduzidas a 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 decorrente da venda no mercado interno de:

I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e suas matérias-primas;

(...) A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no caso das matérias-primas de que tratam os incisos I e II do caput, aplica-se somente nos casos em que a pessoa jurídica adquirente seja fabricante dos produtos neles relacionados. (...)”

Nesse sentido, vale citar o Acórdão nº 3302-011.873:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2007

REDUÇÃO DE ALÍQUOTA A ZERO. MATÉRIA PRIMA DE FERTILIZANTES. PRODUTOS CLASSIFICADOS NO CAPÍTULO 31 DA TIPI. PESSOA JURÍDICA NÃO FABRICANTE. ALÍQUOTA NORMAL.

Não estão sujeitas à alíquota zero a importação e a receita de vendas de matérias-primas para adubos ou fertilizantes do Capítulo 31 da NCM, quando a pessoa jurídica adquirente não é fabricante desses produtos, consoante prescreve o parágrafo 2 do inciso I, do Decreto nº 5.630, de 2005.”

(CARF, Processo nº 13896.721220/2011-46, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-011.873 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de setembro de 2021)

Também há Soluções de Consulta da RFB nesse sentido:

“Solução de Consulta nº 351 de 30 de Setembro de 2008

Contribuição para o PIS/Pasep

ALÍQUOTA ZERO. A redução a 0% (zero por cento) da alíquota da contribuição para o PIS/Pasep, prevista no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se à importação e a receita auferida com a venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 e suas matérias-primas e de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 e suas matérias primas, todos da Tipi, desde que tais matérias-primas sejam efetivamente utilizadas na fabricação desses produtos. O vendedor deve certificar-se de que o adquirente efetivamente utiliza as matérias-primas adquiridas na fabricação dos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, mantendo a documentação comprobatória arquivada pelo período de dez anos, de modo a demonstrar a exatidão do procedimento em caso de eventual fiscalização.”

“Solução de Consulta nº 388 de 30 de Outubro de 2008

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

ALÍQUOTA ZERO. A redução a 0% (zero por cento) da alíquota da Cofins, prevista no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, aplica-se à importação e à receita auferida com a

venda no mercado interno de adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 e suas matérias-primas e de defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 e suas matérias primas, todos da Tipi, desde que tais matérias-primas sejam efetivamente utilizadas na fabricação desses produtos. O vendedor deve certificar-se de que os referidos produtos foram efetivamente utilizados como matérias-primas na fabricação dos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, mantendo a documentação comprobatória arquivada pelo período de dez anos, de modo a demonstrar a exatidão do procedimento em caso de eventual fiscalização.”

Como a Recorrente não possui CNAE de produtora de adubos e fertilizantes cadastrado em seu CNPJ, conforme comprovante abaixo, conclui-se inexistir óbice ao aproveitamento de créditos em relação aos fertilizantes importados.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL			
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA			
NÚMERO DE INSCRIÇÃO 01.236.772/0001-76 MATRIZ	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA 19/08/1996	
NOME EMPRESARIAL AGROPAMPLONA LTDA			
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) COPERPAMPLONA			PORTE DEMAIS
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 82.11-3-00 - Serviços combinados de escritório e apoio administrativo			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 46.22-2-00 - Comércio atacadista de soja 46.23-1-09 - Comércio atacadista de alimentos para animais 46.23-1-99 - Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente 46.83-4-00 - Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo 52.11-7-99 - Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis			
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA 206-2 - Sociedade Empresária Limitada			
LOGRADOURO ROD GO-436, KM 56	NÚMERO S/N	COMPLEMENTO ZONA RURAL	
CEP 73.850-000	BARRIO/DISTRITO ZONA RURAL	MUNICÍPIO CRISTALINA	UF GO
ENDEREÇO ELETRÔNICO contabilidade@copercentro.com.br		TELEFONE (061) 5121-000	
ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR) *****			
SITUAÇÃO CADASTRAL ATIVA		DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL 03/11/2005	
MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL			
SITUAÇÃO ESPECIAL *****		DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL *****	

A jurisprudência do CARF reconhece a possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS em relação à aquisição de adubos e fertilizantes utilizados como insumo na atividade agrícola ou agroindustrial:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/05/2003 A 28/02/2004 PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. ART. 3º, II DA LEI 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. CUSTO AGRÍCOLA (ADESIVOS, CORRETIVOS, CUPINCIDA, FERTILIZANTES, HERBICIDAS E INSETICIDAS). COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES PARA O MAQUINÁRIO DE CORTE E TRANSPORTE. SERVIÇO DE TRANSPORTE DE PESSOAS ENTRE A SEDE DA EMPRESA E O LOCAL DO CORTE DA CANA DE AÇÚCAR. POSSIBILIDADE.

A análise do direito ao crédito deve atentar para as características específicas da atividade produtiva do contribuinte. Nada obstante o produto final seja o açúcar e o álcool, o direito de crédito não fica restrito aos insumos utilizados na industrialização, que é a fase final da produção, mas ao longo de todo o processo produtivo, o que inclui

os custos agrícolas, nisto considerados os adesivos, corretivos, cupinídeos, fertilizantes, herbicidas e inseticidas, devendo, pois, ser tomado um conceito abrangente de produção. (...)” (CARF, Processo n.º 10840.002007/2004-60, Recurso Voluntário, Acórdão n.º 3403001.340 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Sessão de 11 de novembro de 2011)

Com relação aos demais insumos agrícolas, caso estes se enquadrem em algum dos incisos do artigo 1º da Lei n.º 10.925/2004, o creditamento pretendido encontra óbice no artigo 3º, § 2º, inciso II, da Lei n.º 10.833/2003:

“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:

(...) 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;

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

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; (...).”

Desse modo, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para determinar a reversão da glosa dos créditos vinculados à importação de fertilizantes, desde que enquadrados no capítulo 31 da NCM, bem como a glosa dos créditos vinculados aos demais insumos agrícolas importados, desde que tais importações tenham sido oneradas pela contribuição.

### **Frete na operação de venda**

A DRJ manteve a glosa de créditos relacionados às despesas com frete na operação de venda sob o fundamento de que os documentos fiscais apresentados não eram emitidos por outras pessoas jurídicas domiciliadas no país, como exige o artigo 3º, § 3º, da Lei n.º 10.833/2003, mas, sim, pelo próprio contribuinte, que operava, ele mesmo, este serviço.

A Recorrente alega que, para facilitar a arrecadação e a fiscalização de tributos, o Estado do Paraná a orientou a imprimir e emitir conhecimentos de transporte em seu próprio nome, para substituir a obrigação acessória, de modo que cada transportador não inscrito no Estado não necessitasse providenciar documento avulso. Tal orientação foi aplicada em todas as Unidades da Federação e, só por isso, os documentos fiscais estão em nome da cooperativa.

Prossegue aduzindo que, em atendimento à legislação estadual, referidos conhecimentos de transporte destacam, no quadro próprio "dados do transportador", quem realizou os serviços e sua qualificação, dentre os quais o CNPJ, comprovando que os serviços foram prestados por terceiros e atendem às exigências do artigo 3º, § 3º, da Lei 10.833/2003.

Sucessivamente, caso se entenda que a Recorrente quem efetivamente realizou o frete, requer a aplicação do artigo 3º, parágrafos 19 e 20, da Lei n.º 10.833/2003, que concede à empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratar serviço de transporte de carga prestado por pessoa física transportador autônomo ou pessoa jurídica optante do Simples o direito ao crédito no percentual de 75% de 7,6%.

A Recorrente não informa o dispositivo legal que autoriza tal procedimento fiscal nem tampouco menciona a concessão de Regime Especial nesse sentido, mas, em pesquisa na legislação estadual, esta Relatora identificou dois dispositivos no RICMS do Paraná que corroboram as alegações do contribuinte:

“Art. 314. Na prestação de serviço de transporte realizada por transportador autônomo ou empresa transportadora de outra unidade federada não inscrita no CAD/ICMS, o pagamento do imposto será efetuado pelo contribuinte antes do início da prestação de serviço (Convênio ICMS 25/1990).

(...) § 3º Fica dispensada a emissão de conhecimento de transporte na prestação de serviço de transporte realizada por transportador autônomo, devendo nesse caso constar no documento fiscal que acobertar a operação com mercadoria, as seguintes informações relativas à prestação de serviço (Convênio ICMS 25/1990 e 17/2015):

I - o preço do serviço, a base de cálculo do imposto e a alíquota aplicável;

II - o valor do imposto;

III - identificação do responsável pelo pagamento do imposto.”

“Art. 317. Tratando-se de subcontratação de serviço de transporte, a prestação será acobertada pelo conhecimento de transporte emitido pelo transportador contratante, observado o seguinte (§ 3º do art. 17 do Convênio SINIEF 6/1989; Ajuste SINIEF 14/1989):

I - no campo "Observações" desse documento fiscal ou, se for o caso, do Manifesto de Carga, deverá constar a expressão: "TRANSPORTE SUBCONTRATADO COM ....., PROPRIETÁRIO DO VEÍCULO MARCA ....., PLACA N. ...., UF ....."

II - no conhecimento de transporte emitido pelo subcontratado, no campo "Observações", deverá constar informação de que se trata de serviço de subcontratação, bem como acerca da razão social e dos números de inscrição no CAD/ICMS e CNPJ do transportador contratante, ficando dispensada a sua apresentação no transporte.”

Além disso, consta no quadro “dados do transportador” o nome do motorista, a placa do veículo, o nome e o CNPJ proprietário do veículo, conforme conhecimentos de transporte juntados às fls. 116/158.

**NOVO ENDEHECO**

**Cooperativa Agrícola Centro-Oeste**  
 Av. Dambros e Piva, s/nº - Cx. P. 62 - Centro  
 Fone (46) 525-1632 - Fax (46) 525-1288  
 CEP 85615-000 Marmeleiro Paraná  
 CNPJ 01.386.772/0005-08 Inscr. Est. 901.76322-45

NATUREZA DE OPERAÇÃO: SERVIÇO DE TRANSPORTE  
 CÓDIGO: 6.353  
 DATA: 17/02/2005  
 Nº CTCR: \_\_\_\_\_

MOD. 8 - U  
 2ª VIA CONTABILIZADA  
 Nº 003164

REMETENTE: COOPERATIVA AGRICOLA CENTRO OESTE  
 END: AV. DAMBROS E PIVA, Nº 1415  
 CNPJ: 01.386.772/0005-08 MUNICÍPIO: MARMELEIRO UF: PR

DESTINATÁRIO: SADIA S/A  
 END: AV. ATILIO FONTANA, 600-F  
 CNPJ: 20.730.093/0034-52 MUNICÍPIO: CHAPECO UF: SC

PAGADOR DO FRETE: COOPERATIVA AGRICOLA CENTRO OESTE  
 END: AV. DAMBROS E PIVA, Nº 1415  
 CNPJ: 01.386.772/0005-08 MUNICÍPIO: MARMELEIRO UF: PR

MERCADORIAS TRANSPORTADAS

NATUREZA	Nº	VALOR DA NF	UNID.	QUANTIDADE	QUANT. VOLUMES	ESP. VOLUMES
6.922	6.635	9.064,00		30,570	KGS	A GRANEL

VALORES TRIBUTÁVEIS

VALOR DO FRETE	BASE DE CALCULO	VALORES NÃO TRIB.	TOTAL	ALIQ.	VALOR DO ICMS
550,26	550,26	0,00	550,26	12%	66,03

LOCAL DA COLETA: MARMELEIRO LOCAL DA ENTREGA: CHAPECO

OBSERVAÇÕES: R\$ 18,00 P/TON SEM DIREITO A ESTADIA

DECLARAMOS TER RECEBIDO  
 EM PERFEITA ORDEM AS  
 MERCADORIAS CONSTANTES  
 NESTE CONHECIMENTO

**RECIBO**

VALOR DO FRETE R\$ 550,26  
 ADIANTAMENTO R\$ \_\_\_\_\_  
 SALDO A PAGAR R\$ 550,26  
 COMPROMETOME ENTREGAR AS MERCADORIAS  
 ACIMA EM PERFEITA ORDEM

Assinatura: *Pedro Bini*

**COPERCENTRO**  
 Cooperativa Agrícola Centro-Oeste  
 RUD UD-436 KM-36, SH CRISTALINA-UI  
 Fone: 61-612.1000 Dep: 73830-000  
 CNPJ 01.386.772/0001-26 IL: 102045034

NATUREZA DE OPERAÇÃO: SERVIÇO DE TRANSPORTE  
 CÓDIGO: 6.353  
 DATA: 22/03/2005  
 Nº CTCR: 42.743

MOD. 8 - U  
 4ª VIA FKA  
 037837

REMETENTE: COOP. AGRICOLA CENTRO OESTE  
 END: RUD UD-436 KM-36, SH  
 CNPJ: 01.386.772/0001-26 MUNICÍPIO: CRISTALINA UF: UI

DESTINATÁRIO: COOP. AGRICOLA CENTRO-OESTE  
 END: R CONDEIPIRINO DIJKIRA, 625  
 CNPJ: 01.386.772/0001-26 MUNICÍPIO: CRISTALINA UF: UI

PAGADOR DO FRETE: COOP. AGRICOLA CENTRO-OESTE  
 END: RUD UD-436 KM-36, SH  
 CNPJ: 01.386.772/0001-26 MUNICÍPIO: CRISTALINA UF: UI

MERCADORIAS TRANSPORTADAS

NATUREZA	Nº	VALOR DA NF	UNID.	QUANTIDADE	QUANT. VOLUMES	ESP. VOLUMES
SUB-14	2.393	20000,00	40.000,00	0000	TRUMES	

VALORES TRIBUTÁVEIS

VALOR DO FRETE	VALORES NÃO TRIB. (PEDAGIO)	TOTAL	BASE CALCULO ICMS	ALIQ.	VALOR DO ICMS
2.015,40	0,00	2.015,40	40.000,00	0,00	0,00

LOCAL DA COLETA: CRISTALINA-UI LOCAL DA ENTREGA: CRISTALINA-UI

OBSERVAÇÕES: MERCADORIAS EM

DECLARAMOS TER RECEBIDO  
 EM PERFEITA ORDEM AS  
 MERCADORIAS CONSTANTES  
 NESTE CONHECIMENTO

**RECIBO**

VALOR DO FRETE R\$ 2.015,40  
 IRRF R\$ 0,00  
 VALOR FRETE LIQUIDO R\$ 2.015,40  
 ADIANTAMENTO R\$ \_\_\_\_\_  
 INSS R\$ 0,00  
 SALDO A PAGAR R\$ 2.015,40  
 COMPROMETOME A ENTREGAR AS MERCADORIAS  
 ACIMA EM PERFEITA ORDEM

Assinatura: \_\_\_\_\_

Entendo que a Recorrente logrou comprovar que os serviços de transporte foram contratados de pessoas jurídicas domiciliadas no país, ainda que o Conhecimento de Transporte tenha sido emitido por ela própria, com suporte na legislação estadual.

Resta prejudicada a análise do pedido sucessivo para reconhecer o direito ao crédito no percentual de 75% daquele que seria devido, nos termos do artigo 3º, §§ 19 e 20, da Lei nº 10.833/2003.

Isso posto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa dos créditos relacionados ao frete nas operações de venda, mas somente em relação aos serviços de transporte acobertados por conhecimento de transporte que indique, no quadro “dados do transportador”, o CNPJ do prestador do serviço, indicando que se trata de pessoa jurídica domiciliada no país, e desde que observados os demais requisitos legais aplicáveis à espécie.

### **Exclusões permitidas às sociedades cooperativas**

Na parte dos débitos, o acórdão recorrido, encampando os argumentos do despacho decisório, consigna que foram encontradas irregularidades nas “Exclusões Permitidas às Sociedades Cooperativas” e o contribuinte, intimado, não logrou comprovar que poderia deduzir tais valores de sua receita bruta.

Ainda de acordo com a Autoridade Fiscal e a DRJ, os dispêndios agregados, que compunham a maior parte das exclusões, estavam incorretos, porque ali foi incluído o próprio “custo da mercadoria vendida”, extrapolando a permissão legal, tendo em vista que os custos agregados são os dispêndios necessários à comercialização do bem produzido pelo associado, e não o bem em si.

A Recorrente alega que os valores agregados são exatamente aqueles adicionados à matéria prima, para compor o produto final vendido, e ambos, matéria prima e valores agregados, compõem o CMV.

Prossegue afirmando que o Auditor Fiscal se enganou ao supor que o valor do repasse foi duplamente abatido da base de apuração, pois os valores destacados na 13ª coluna da planilha apresentada não integram o valor dos dispêndios agregados, que são apresentados na 15ª coluna, embora ambos componham o total das exclusões permitidas às sociedades cooperativas.

O custo do estoque, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 16, abrange os custos de aquisição e os custos de transformação, nos seguintes termos:

#### “Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

#### Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

#### Custos de transformação

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da



mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.”

As exclusões permitidas às cooperativas agrícolas, incluindo os custos agregados ao produto agropecuário, estão previstas no artigo 17 da Lei n.º 10.684/2003 e no artigo 33, § 7º, inciso II, c/c § 9º, da IN SRF n.º 247/2002, com redação dada pela IN SRF n.º 358/2003:

“Lei n.º 10.684/2003

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória n.º 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.”

“Instrução Normativa SRF n.º 247/2002

Art. 33. As sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor:

(...) § 7º As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo, os valores: (Incluído pela Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)

I - de que tratam os incisos I a VI do caput;

II - dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando de sua comercialização.

(...) § 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado. (Incluído pela Instrução Normativa SRF n.º 358, de 09 de setembro de 2003)”

A DRJ, como já asseverado, manteve a glosa por entender que custos agregados ao produto agropecuário englobam apenas os dispêndios necessários à comercialização do bem produzido pelo associado.

No entanto, como se vê, a norma reproduzida acima deixa claro que os “custos agregados ao produto agropecuário dos associados” possuem uma abrangência maior, eis que

podem englobar “matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento”.

A jurisprudência do CARF vai ao encontro do que foi exposto até aqui:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2010 a 31/12/2011

COOPERATIVAS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. CUSTOS AGREGADOS AO PRODUTO AGROPECUÁRIO.

As sociedades cooperativas de produção agropecuária poderão excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização. Considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.”

(CARF, Processo nº 10925.720942/2014-43, Recurso De Ofício e Voluntário, Acórdão nº 3302003.192 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 17 de maio de 2016)

A definição de custos agregados ao produto agropecuário guarda relação com a definição de Custo da Mercadoria Vendida ou Produzida, estampado nos itens 10 a 12 do Pronunciamento CPC 16, razão pela qual entendo que as exclusões promovidas pela Recorrente, resultante do somatório do valor do insumo agrícola *in natura* e dos custos necessários para seu beneficiamento e comercialização estão corretos, desde que não computados em duplicidade.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para permitir, quanto aos débitos, as “exclusões permitidas às cooperativas agrícolas”, relacionadas aos “custos agregados ao produto agropecuário dos associados”, desde que observadas as definições do artigo 33, § 7º, inciso II, c/c § 9º, da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, e salvo se computadas em duplicidade.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de ocorrência da prescrição intercorrente e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para:

- a) Reverter as glosas relacionadas à importação de fertilizantes, desde que enquadrados no capítulo 31 da NCM, bem como as glosas relacionadas à importação dos demais insumos agrícolas, desde que tais importações tenham sido oneradas pela contribuição;
- b) Reverter as glosas relacionadas ao frete nas operações de venda, referentes aos serviços de transporte acobertados por conhecimento de transporte que indique, no quadro “dados do transportador”, o CNPJ do prestador do serviço, ainda que emitido pelo próprio contribuinte, desde que observados os demais requisitos legais;

- c) Autorizar as “exclusões permitidas às cooperativas agrícolas” relacionadas aos “custos agregados ao produto agropecuário dos associados”, desde que observadas as definições do artigo 33, § 7º, inciso II, c/c § 9º, da IN SRF n.º 247/2002, salvo se computadas em duplicidade.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães