



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

**Processo n°** 13161.001784/2008-58  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.291 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de agosto de 2016  
**Matéria** PIS/COFINS - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** COOPERATIVA AGROPECUÁRIA E INDUSTRIAL COOAGRI - "Em Liquidação".  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

CRÉDITO BÁSICO. GLOSA POR FALTA DE COMPROVAÇÃO. PROVA APRESENTADA NA FASE IMPUGNATÓRIA. RESTABELECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. POSSIBILIDADE.

Se na fase impugnatória foram apresentados os documentos hábeis e idôneos, que comprovam o custo de aquisição de insumos aplicados no processo produtivo e o gasto com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, restabelece-se o direito de apropriação dos créditos glosados, devidamente comprovados.

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE. TRANSPORTE DE BENS SEM DIREITO A CRÉDITO OU DE TRANSPORTE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Por falta de previsão legal, não gera direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os gastos com o frete relativo ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, bem como os gastos com frete relativo às operações de compras de bens que não geram direito a crédito das referidas contribuições.

ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS. INOCORRÊNCIA.

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

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal, é vedado às cooperativas de produção agropecuária a apropriação de crédito presumido agroindustrial.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL. UTILIZAÇÃO MEDIANTE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO APURADO A PARTIR DO ANO-CALENDÁRIO 2006. SALDO EXISTENTE NO DIA 26/6/2011. POSSIBILIDADE.

1. O saldo dos créditos presumidos agroindustriais existente no dia 26/6/2011 e apurados a partir ano-calendário de 2006, além da dedução das próprias contribuições, pode ser utilizado também na compensação ou ressarcimento em dinheiro.

2. O saldo apurado antes do ano-calendário de 2006, por falta de previsão legal, não pode ser utilizado na compensação ou ressarcimento em dinheiro, mas somente na dedução do débito da respectiva contribuição.

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. RECEITA DE VENDA COM SUSPENSÃO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa determinação legal (art. 8º, § 4º, II, da Lei 10.925/2004), é vedado a manutenção de créditos vinculados às receitas de venda efetuadas com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins à pessoa jurídica que exerça atividade de cooperativa de produção agropecuária.

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

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

VENDA DE BENS E MERCADORIAS A COOPERADO. EXCLUSÃO DO ARTIGO 15, INCISO II DA MP Nº 2.158-35/2001. CARACTERIZAÇÃO DE ATO COOPERATIVO. LEI Nº 5.764/1971, ARTIGO 79. NÃO CONFIGURAÇÃO DE OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA NEM OPERAÇÃO DE MERCADO. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 17 DA LEI Nº 11.033/2004. APLICAÇÃO DO RESP 1.164.716/MG. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62, §2º DO RICARF.

As vendas de bens a cooperados pela cooperativa caracteriza ato cooperativo nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, não implicando tais operações em compra e venda, de acordo com o REsp nº 1.164.716/MG, julgado sob a sistemática de recursos repetitivos e de observância obrigatória nos julgamentos deste Conselho, conforme artigo 62, §2º do RICARF. Destarte não podem ser consideradas como vendas sujeitas à alíquota zero ou não incidentes, mas operações não sujeitas à incidência das contribuições, afastando a aplicação do artigo 17 da Lei 11.033/2004 que dispôs especificamente sobre vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, mas não genericamente sobre parcelas ou operações não incidentes.

CRÉDITO ESCRITURAL DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS. DEDUÇÃO, RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

Independentemente da forma de utilização, se mediante de dedução, compensação ou ressarcimento, por expressa vedação legal, não está sujeita atualização monetária ou incidência de juros moratórios, o aproveitamento de crédito apurado no âmbito do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito básico correspondente às notas fiscais nº 112421, 13951, 40721 e 7331 referente a insumos básicos e o crédito correspondente aos gastos com energia elétrica, quanto aos últimos, excepcionadas as notas fiscais 27643, 987063 e 541925.

Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário para manter a glosa integral dos créditos relativos aos fretes de transferência entre estabelecimentos e nas compras sem direito a crédito, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá, Relator, Walker Araújo e a Conselheira Lenisa Prado e, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos gastos com frete na aquisição de produtos tributados a alíquota zero, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá, Relator, Walker Araújo e as Conselheiras Lenisa Prado e Maria do Socorro Ferreira Aguiar, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação à apropriação de créditos presumidos agroindustriais, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, Relator e a Conselheira Lenisa Prado, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação às glosas referentes ao direito de manutenção dos créditos vinculados às receitas de vendas com suspensão e de vendas excluídas da base de cálculo, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

Por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário em relação às glosas referente ao direito de manutenção do crédito de custos, despesas e encargos comuns vinculados às transações com associados de bens e serviços à alíquota zero, devendo ser feito o rateio excluindo os valores destas operações da definição de receita. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá, Relator, e o Conselheiro José Fernandes do Nascimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação à incidência de juros de mora sobre o valor objeto do pedido de ressarcimento, vencido o Conselheiro Domingos de Sá, Relator que dava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Domingos de Sá Filho - Relator

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Redator Designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário em razão do Acórdão que negou o direito ao crédito pleiteado referente aos anos calendários de 2004, 2005, 2006 e 2007, e, manteve o indeferimento parcial da pretensão do reconhecimento do direito creditório relativo ao PIS/PASEP e a COFINS, conforme se vê do voto.

Em sede de Embargos Declaratórios foram acolhidos os argumentos da Embargante, aqui Recorrente, para o exame da Manifestação de Inconformidade em toda a sua plenitude, diante de omissão quando da análise procedida que resultou num Acórdão da 2ª Turma da DRJ/CGE.

Em sendo assim, está em exame o Acórdão de nº 3302-003.291.

O pleito foi deferido parcialmente pelos motivos elencados no relatório fiscal, o que restou acolhido pelo julgador de piso. Em sua conclusão resume os ajustes nos cálculos realizados pela contribuinte:

*“I. Glosa parcial dos créditos básicos decorrentes de aquisição de insumos, energia elétrica, aluguéis de pessoa jurídica, fretes e aquisições do imobilizado, (Tabela 04);*

*II. Glosa integral do valor referente ao crédito presumido da atividade agroindustrial por NÃO restar comprovado que a contribuinte exerceu atividade agroindustrial, bem como, pela ausência de comprovação da destinação à alimentação humana ou animal, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (Tabela 04);*

*III. Estorno dos créditos decorrentes das saídas com suspensão da incidência da contribuição para Pis e da Cofins (inciso II, § 4o, art. 8º – da Lei nº 10.925/2004 - Tabela 03 e 04);*

*IV. Glosa integral dos créditos decorrente da proporção de saídas sujeita a alíquota zero, considerando que as operações realizadas estavam efetivamente sujeitas à exclusão da base de cálculo e, por decorrência, inexistente suporte legal para a manutenção de crédito (art. 17 da Lei nº 11.033/2004 – Tabela 03 e 04);*

*V. Glosa integral dos créditos decorrentes da proporção de saídas não tributadas decorrentes de operações sujeitas à exclusão de base de cálculo, considerando a matéria circunscreve-se a questão se Recorrente é considerada agroindustrial ausência de suporte legal para a manutenção de crédito (art. 17 da Lei nº 11.033/2004 – Tabela 03 e 04);*

*VI. Deferimento dos créditos básicos vinculados às operações de exportações realizados no período.”*

Do relatório fiscal constatas as razões das glosas:

## **1. CRÉDITO BÁSICO**

### **1.1 AQUISIÇÃO DE INSUMOS**

*No período em análise a contribuinte registrou créditos integrais da não comutatividade das contribuições para o Pis e da Cofins sobre as compras de pessoa jurídica. Através do Termo de Intimação Fiscal 003, por amostragem, foram solicitadas cópias das notas fiscais de aquisição registradas na memória de cálculo do Dacon.*

*O contribuinte não logrou êxito em apresentar parte das notas fiscais registradas (Tabela 04 e 05).*

### **1.2 FRETES / DESPESAS DE ARMAZENAGEM**

*O contribuinte apurou créditos da contribuição para Pis e da Cofins sobre os fretes de operações de venda/armazenagem, transferência e compras de mercadorias.*

*Conforme será demonstrado, apenas os fretes vinculados a operações de venda geram direito a apuração de crédito da contribuição para Pis e da Cofins.*

#### **1.2.1 FRETE SOBRE OPERAÇÕES DE VENDAS / ARMAZENAGEM**

*Nas operações com fretes sobre vendas somente existe direito ao crédito da não-cumulatividade das contribuições para o Pis e da Cofins se for comprovado que o ônus foi suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inciso IX c/c art. 15, inciso II e art. 93)*

*Através do Termo de Intimação Fiscal 003 a contribuinte foi intimada a apresentar cópia digitalizada dos comprovantes de pagamento a título de fretes sobre venda/despesa de armazenagem as pessoas jurídicas.*

*Pela análise da documentação solicitada, a contribuinte comprovou que, no período entre agosto de 2004 e dezembro de 2007, foi a responsável pelo pagamento dos serviços de fretes contratados.*

*Portanto, atende ao requisito legal para apuração do crédito, ou seja, o ônus foi suportado pela vendedora.*

### **1.2.2 FRETES SOBRE OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA**

*As transferências de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte implicam em mero deslocamento das mercadorias com o intuito de facilitar a entrega dos bens aos futuros compradores. Portanto, não integram a “operação de venda” referida no art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003. Somente o valor do frete contratado para o transporte de mercadorias para o consumidor final, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, gera direito ao crédito do PIS/PASEP e da Cofins.*

*Cumpra registrar que somente os valores das despesas realizadas com fretes contratados para a entrega de mercadorias diretamente aos clientes adquirentes é que geram direito a créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, consoante entendimento da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), exarado na Solução de Divergência nº 11, de 27 de setembro de 2007, cuja ementa está disponível no sítio da RFB na internet.*

*A exclusão das transferências de mercadorias foi realizada a partir das informações prestadas através do Termo de Intimação Fiscal 005 (ver Tabela 04 e 06).*

### **1.2.3 FRETE NAS OPERAÇÕES DE COMPRA**

*Os fretes sobre compras, quando por conta do comprador, integram o custo dos bens. Se tais bens geram direito a crédito de PIS e Cofins, logo, indiretamente, o frete incidente na compra dos mesmos também gerará. Porém, se a aquisição destes bens não gerarem crédito, o frete sobre a compra também não gerará direito ao crédito.*

*As mercadorias transportadas nos fretes das operações de compra foram fertilizantes e sementes, sujeitos à alíquota zero (conforme, inciso I e III do art. 1º da Lei 10.925/2004). Portanto, nos fretes de operações de compra não existe a apuração do crédito.*

*A exclusão dos valores relativos a estas operações foi realizada a partir das informações prestadas através do Termo de Intimação Fiscal 005 (ver Tabela 04 e 06).*

### **1.3 ENERGIA ELÉTRICA**

*As despesas com energia elétrica geram créditos da cumulatividade da contribuição para Pis e da Cofins contratadas com pessoa jurídica domiciliada no País, incorridas a partir do período de apuração de fevereiro de 2004 (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inciso III e Lei nº 10.637/2002, art. 3º, inciso IX do caput).*

*Através do Termo de Intimação Fiscal 003, foram solicitadas cópias das notas fiscais de aquisição conforme os registros da memória de cálculo do Dacon apresentado pelo contribuinte. O contribuinte não logrou êxito em apresentar parte das notas fiscais registradas (Tabela 04 e 05).*

#### **1.4 ALUGUÉIS PESSOA JURÍDICA**

*É permitida a apropriação de créditos da não-cumulatividade da contribuição para o Pis e da Cofins sobre os valores relativos as despesas utilizadas na atividade da empresa, em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, utilizados na atividade da empresa (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, inciso IV e Lei nº 10.637/2002, art. 3º, inciso IV).*

*Através do Termo de Intimação Fiscal 003, foram solicitados todos os comprovantes relativos aos créditos decorrentes de despesa com aluguéis. A análise da documentação apresentada comprovou apenas parte dos valores registrados no Dacon (ver Tabela 04)*

#### **1.5 CRÉDITO IMOBILIZADO (VALOR DA AQUISIÇÃO)**

*A partir do mês de agosto 2004 é possível calcular créditos da não cumulatividade da contribuição para Pis e da Cofins somente em relação: a máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País ou importados, utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, incisos VI do caput e inciso II do § 3º).*

*Através do Termo de Intimação Fiscal 003, foram solicitados todos os comprovantes relativos aos créditos de aquisição de imobilizado.*

*A análise da documentação apresentada comprovou apenas parte dos valores registrados no Dacon (ver Tabela 04).*

#### **2. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA**

*A luz do dispositivo transcrito, o enquadramento legal para utilização do crédito presumido decorre das seguintes condições: **que as mercadorias produzidas estejam classificadas na(s) NCM(s) estabelecidas pela lei; que a contribuinte exerça a atividade de produção de mercadoria (agroindústria); e, que os produtos fabricados sejam destinados à alimentação humana ou animal.***

## **2.1 PRODUTOS DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL**

*O art. 8º da Lei nº 10.925/2004 estabeleceu os capítulos de classificação na NCM dos produtos de origem animal ou vegetal que dão direito ao crédito presumido da atividade agroindustrial. No caso em tela, conforme a memória de cálculo do DACON, no período em análise, os produtos exportados pela contribuinte foram soja - NCM 1201.90.00 e milho - NCM 1005.90.10. Assim, referidos produtos estão classificados entre os capítulos 8 a 12 da NCM, conforme a determinação do art. 8º da Lei 10.925/2004, com a regulamentação reproduzida na alínea d, inciso I, do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 660.*

## **2.2 AGROINDÚSTRIA**

*A Lei nº 10.925, de 2004, não faz nenhuma menção explícita a atividade de agroindústria. O art. 8º do referido diploma legal aponta a necessidade de produção de mercadorias para apuração do crédito presumido, nos seguintes termos:*

*“Art. 8º As pessoas jurídicas [...] que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal [...]”. Grifou-se O termo agroindústria foi definido no art. 6º da IN RFB 660/2006, abaixo transcrito:*

*Art. 6º Para os efeitos desta Instrução Normativa, entende-se por atividade agroindustrial:*

*I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e (...) Grifou-se Conforme os aludidos dispositivos legais, somente possui direito de apurar o crédito presumido em análise a pessoa jurídica que produza mercadoria.*

*O inciso III, § 1º, art. 8º, da Lei nº 10.925/2004, estabelece que o direito de apurar o crédito presumido nele previsto aplica-se também nas aquisições efetuadas de pessoa de cooperativa de produção agropecuária.*

## **3.3 DESTINAÇÃO À ALIMENTAÇÃO HUMANA OU ANIMAL**

*Através do Termo de Intimação Fiscal 003, a contribuinte foi intimada a comprovar que os produtos fabricados foram destinados à alimentação humana ou animal.*

*Em resposta a intimação fiscal a contribuinte limitou-se a reproduzir o disposto no Regulamento Técnico Anexo a Instrução Normativa nº 11 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, bem como, a afirmar que “ Como visto, conforme padrões exigidos pelo Ministério da Agricultura, as mercadorias relacionadas no Caput do Art. 8º da lei 10.925/2004, produzidas pela contribuinte estão dentro nos padrões a serem destinadas a alimentação humana ou animal, atendendo todos os requisitos para apuração do Crédito Presumido de Pis e Cofins.*

*A comprovação dos requisitos destinação a alimentação humana ou animal é ônus da agroindústria interessada. A exportação, na maior parte dos casos pode inviabilizar a comprovação de tal*

*requisito, se a venda se der, por exemplo, para comerciantes no exterior (Solução de Consulta nº 24 – SRRF09/Disit).*

### **2.3 UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO**

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

*Art. 15. As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, 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. (Vigência) Grifou-se*

### **3. CRÉDITOS MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADO**

*Os créditos relativos ao mercado interno não tributado estão vinculados as seguintes operações: vendas suspensas; vendas com alíquota zero e exclusões de base de cálculo permitidas as sociedades cooperativas. Como se demonstrará, nestas situações não existe o direito a manutenção do crédito previsto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004. Desta maneira, os créditos vinculados a operações não tributadas no mercado interno foram integralmente indeferidos.*

#### **4.1 – VENDAS SUSPENSAS**

*Conforme analisado no subitem 3.2, a Lei 10.925/2004 excluiu do conceito de agroindústria as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal. Referidas atividades foram consideradas típicas de cerealista.*

*Assim, nas operações realizadas no período a contribuinte faz jus a suspensão da incidência da contribuição para Pis e da Cofins (art. 9º), mas deve providenciar o respectivo estorno dos créditos da não cumulatividade (inciso II, § 4o, art. 8º - Tabela 04).*

#### **4.2 VENDAS COM ALÍQUOTA ZERO**

*A partir do mês de agosto/2004 os insumos vendidos pela contribuinte aos associados (adubos, fertilizantes e sementes) tiveram as alíquotas da contribuição para o PIS e da COFINS reduzidas a zero (art. 1º da Lei 10.925/2004). Entretanto, a venda de insumos a associados deve ser registrada como exclusão de base de cálculo nos termos da MP nº 2.158, de 24 de*

*agosto de 2001 e não como uma venda não tributada sujeita à alíquota zero.*

*O art. 17 da Lei nº 11.033 garantiu o direito à manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a operações com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o Pis e da Cofins. Portanto, ao registrar indevidamente as exclusões de base de cálculo como vendas sujeitas à alíquota zero, houve a manutenção indevida dos créditos vinculados a estas operações. O valor do crédito vinculado as operações de venda com alíquota zero foi integralmente glosado (tabelas 03 e 04)*

### **4.3 EXCLUSÕES DE BASE DE CÁLCULO**

*O legislador estabeleceu tratamento diferenciado para operações praticadas pela sociedade cooperativas. Em referidas operações, o procedimento previsto é o de excluir os valores respectivos das bases de cálculo do PIS e da Cofins. Nesta sistemática, NÃO existe previsão legal para a manutenção do direito ao crédito vinculado as operações sujeitas à exclusão de base de cálculo.*

*O direito a manutenção do crédito nas operações não tributadas foi estipulado pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.*

*No presente caso, conforme a memória de cálculo de Dacon, a contribuinte manteve indevidamente o direito a crédito nas operações de entradas vinculadas as exclusões de base de cálculo permitidas as cooperativas (art 15 MP 2158-35/01 e art 17 leis 10.684/03). **O valor do crédito vinculado as operações sujeitas à exclusão de base de cálculo admitidas as cooperativas foi integralmente glosado (tabelas 03 e 04)***

O julgado encontra-se resumido a ementa:

*ACÓRDÃO. OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO.*

*Deve ser apreciada como embargos de declaração a manifestação do contribuinte na qual se alegue omissão quanto a questões suscitadas na defesa ou impugnação, acerca das quais o órgão julgador deveria ter se pronunciado.*

*COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. HOMOLOGAÇÃO INDEFERIDA.*

*Não se homologa compensação quando o direito creditório não ficar comprovado.*

*RESSARCIMENTO. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.*

*O reconhecimento do direito creditório objeto de pedido de ressarcimento de PIS e Cofins depende da comprovação documental do respectivo direito.*

**CRÉDITO PRESUMIDO. COOPERATIVAS. ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL. REQUISITO.**

*O crédito presumido destinado às cooperativas agroindustriais beneficiam apenas aquelas entidades que realizam algum processo que possa ser considerado como industrialização, observadas nas exclusões contidas na lei.*

**CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 10.925/2004, ARTS 8º E 15. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. VEDAÇÃO.**

*O crédito presumido previsto nos artigos 8º e 15 da Lei nº 10.925/2004 só pode ser utilizado para deduzir o PIS e a Cofins apurados no regime de incidência não-cumulativa, vedada a compensação ou o ressarcimento do valor do crédito presumido.*

**JUROS. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. NÃO INCIDÊNCIA.**

*Não incidirão juros compensatórios no ressarcimento de créditos de IPI, de PIS e de Cofins, bem como na compensação dos referidos créditos.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte.”*

Em sede recursal debate a contribuinte em relação aos tópicos:

1. Créditos de aquisições de insumos, comprovantes das aquisições desconsiderados pela fiscalização;
2. Créditos de aquisições de energia elétrica – comprovantes das aquisições desconsiderados pela fiscalização;
3. Fretes sobre a transferência de insumos entre estabelecimentos;
4. Fretes sobre compras de fertilizantes e sementes;
5. Créditos Presumido sobre aquisições de pessoas físicas, processo produtivo;
6. Forma de utilização do crédito presumido, restrições da colocadas pela Receita Federal ao ressarcimento;
7. Manutenção dos créditos vinculados as receitas com suspensão de incidência de PIS e Cofins;
8. Receitas sujeitas a alíquotas zero, reclassificação indevidas das vendas efetuadas pela fiscalização considerando como venda de bens a associados;

9. Ressarcimento de créditos vinculados as receitas sem incidência de PIS e Cofins, exclusões permitidas as sociedades Cooperativas;
10. Previsão legal para incidência da SELIC.

Inicialmente, faz introdução quanto aquisições de matéria prima e do processo produtivo:

*“O critério da não-cumulatividade permite a realização de créditos apurados com base em **custos, despesas e encargos** da pessoa jurídica, tudo descrito no Art. 3. das respectivas Leis (10.637 e 10.833).*

*Para o exercício regular de suas atividades, dentre os custos, despesas e encargos suportados, a contribuinte adquire de fornecedores pessoas físicas residentes no país e jurídicas situadas no mercado interno, bens e serviços utilizados como insumos (Inciso II do Art. 3. das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) para a produção de mercadorias classificadas na NCM nos Capítulos 8 a 12, constantes do Caput do artigo 8 . da lei 10.925/2004.*

*Estes bens e serviços utilizados como insumos (Inc. II do art. 3 das Leis) decorrem de uma extensa e complexa cadeia produtiva, onde vários itens ao longo da mesma estão sujeitos à incidência das denominadas Contribuições ao Fundo de Participação no Programa de Integração Social - PIS (Lei Complementar nº 7, de 7.9.70) -, e Contribuição Social sobre o Faturamento - COFINS (Lei Complementar nº 70, de 30.12.91), exemplo: óleo diesel, caminhões, colhedoiras, máquinas, peças, ferramentas, etc. Daí, o direito ao crédito sobre as aquisições de pessoas físicas e de pessoas jurídicas com suspensão, ser presumido, conforme constante nas Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e no art. 8 .da Lei 10.925/2004.*

*Os créditos sobre os bens e serviços utilizados como insumos conforme descritos no inciso II do art. 3 .das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 devem ser apurados no mês da aquisição, conforme Inciso I do parágrafo 1 . do art. 3. das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, combinado com o parágrafo 2. do art. 8. da lei 10.925/2004, independente da finalidade que se dará a mercadoria produzida, ou seja, do momento da venda.”*

*Considerando que estes **56 (cinquenta e seis)** processos estão vinculados ao MPF 0140200.2011.00053 e: a) que possuem igual teor, pois o mérito discutido é o mesmo em todos os processos; b) considerando os princípios da economia e celeridade processual; c) o propósito de evitar o desperdício de recursos (papel, cópias, impressões, tempo utilizados pelos agentes fiscais para digitalização e vinculação das informações apresentadas para cada processo); d) o tempo utilizado pelo julgador para análise individual de cada processo; e) a possibilidade de julgamento simultâneo.*

***Optou** a Contribuinte ao invés de anexar em cada processo (56 vezes), os mesmos documentos que intencionam evidenciar seu direito, percorrer longamente em cada processo em 56*

*manifestações de inconformidade idênticas, contendo 73 páginas cada uma, sobre os fundamentos que entende lhe assegurar o direito a crédito complementar; em ANEXAR todos os documentos, bem assim, EM APRESENTAR na versão estendida da manifestação de inconformidade todos os fundamentos legais que entende assegurar o melhor direito para todos os processos mencionados na página inicial, no processo n. 13161.001928/2007-95, conforme consta anexado nas folhas 84 à 267 do referido processo”*

Em síntese argumenta em suas razões que:

tema: III - DAS RAZÕES DE REFORMA - Fundamentos legais, discorre sobre o

*“DO SISTEMA NÃO CUMULATIVO DE PIS E COFINS - DIREITO AO RESSARCIMENTO DOS CRÉDITOS 3.1.1 - DAS PREMISSAS DO SISTEMA NÃO CUMULATIVO DE PIS E COFINS E SUA INTERPRETAÇÃO Para o adequado enfrentamento dos importantes temas aqui versados, cumpre-nos trazer a baila, as premissas que nortearam a instituição do sistema não cumulativo para o PIS e a Cofins, marcos históricos de enunciação do direito positivo, constantes respectivamente das Justificativas dos Senhores Ministros da Fazenda, por ocasião dos Projetos de Medidas Provisórias que resultaram nas Leis 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (Cofins)*

### **3.1.2 – DOS CRÉDITOS VINCULADOS AS RECEITAS DE EXPORTAÇÕES**

*Tanto a lei 10.637/2002 quanto a lei 10.833/2003, determinam que as empresas poderão descontar, dos seus débitos apurados, créditos calculados sobre os itens relacionados no Art. 3. de ambas as Leis. Sendo inicialmente autorizado o ressarcimento dos créditos vinculados as exportações conforme disposto para o PIS no Art. 5 .da Lei 10.637/02 e para a COFINS no Art. 6 .da Lei 10.833/03.*

*Portanto, partindo desta premissa, estamos diante de mecânica própria do PIS e COFINS, sistemática prevista pelo Legislador, que de modo coerente, assegura a manutenção dos créditos, de forma a respeitar o Princípio Constitucional da não comutatividade e também, evitar a incidência das Contribuições quando da realização de Exportações, ainda que indiretamente.*

*Ao contrário, importaria em afirmar que incidem as referidas contribuições quando da realização de exportações, pois, não teria o Contribuinte o direito de ressarcir o montante pleno que incidiu nas etapas anteriores ao ato de exportar, o que representaria custo, ônus tributário, o que é vedado pelo Legislador Constitucional e, que **contraria a prática internacional de não exportar tributos.***

**3.1.3 - DOS CRÉDITOS VINCULADOS AS RECEITAS NO MERCADO INTERNO.**

*Inicialmente, na introdução do sistema não cumulativo, o Saldo de crédito de PIS e Cofins remanescente após o aproveitamento com os débitos das próprias contribuições, somente poderia ser utilizado para ressarcimento ou compensação, a parcela de créditos proporcional às **receitas de exportação, imunidade, ao que as Leis (10.637 e 10.833) denominaram de isenção** conforme disposto art. 5.º da lei 10.637/2002 para o PIS e art. 6.º da lei 10.833/2003 para a Cofins.*

*Na seqüência, mediante evolução legislativa, visando esclarecer dúvidas relativas a interpretação da legislação do PIS e Cofins, conforme consta no item 19 da exposição de motivos 111 MF, foi editada a **medida provisória 206/2004**, posteriormente **convertida na lei 11.033/2004** que assim dispõem em seu **art.17**.*

*Portanto, resta muito claro que o art. 17 da lei 11.033/2004 confirmou o direito a manutenção dos créditos apurados na forma do art. 3.º das 10.637/2002 e 10.833/2003 e vinculados às receitas nele mencionadas.*

*Assim, também partindo desta premissa, estamos diante de mecânica própria do PIS e COFINS, sistemática prevista pelo Legislador, que de modo coerente, assegura a manutenção dos créditos, de forma a respeitar o Princípio Constitucional da não cumulatividade, evitando o efeito cascata, ou seja, a cumulatividade.*

*Portanto, as leis não deixam dúvidas quanto a possibilidade de manutenção dos créditos, bem como da recuperação dos mesmos (saldo credor), mediante dedução, compensação ou ressarcimento do saldo de créditos decorrentes de saídas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência das contribuições para o PIS e Cofins, acumulados a partir de 09 de agosto de 2004.*

### 3.1.4 - DA MATERIALIDADE DO PIS E COFINS

*Ainda cabe destacar que a não cumulatividade do PIS e Cofins, possuiu sistemática de apuração própria, diferente da sistemática adotada em outros tributos como o IPI.*

*No caso, não estamos tratando de apuração de créditos IPI, estamos diante de créditos de PIS e Cofins, cuja materialidade é diversa, sendo que o conceito de insumos e produção para PIS e Cofins é mais amplo que o conceito adotado para o IPI, não guardando nenhuma relação a apuração de créditos de PIS e Cofins com a incidência ou não de IPI no produto produzido.*

## IV - Análise do Relatório/Despacho Decisório da RFB

*No período analisado, em conformidade com o art. 3.º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, a contribuinte apurou créditos sobre insumos utilizados na produção adquiridos de pessoas jurídicas e, sobre a energia elétrica consumida em seus estabelecimentos.*

*Porém, ao julgar o tema entendeu a 2.ª Turma da DRJ/CGE que o direito ao crédito sobre estes itens não poderia ser deferido, pois*

*segundo seu entendimento, o direito não teria sido comprovado devendo ser considerada encerrada a fase probatória.*

*Todavia, não concorda a contribuinte, pois estas aquisições como se demonstrará a seguir, estão efetivamente comprovadas.*

*Ressalta-se, que a fiscalização durante sua análise teve várias maneiras e oportunidades de efetivamente comprovar a existência destas aquisições, uma vez que todos os livros e registros contábeis estavam em seu poder, conforme apresentado em atendimento as diversas intimações, sejam por meio dos documentos físico ou digital.*

*Assim, considerando que para o caso em questão há documentos que comprovam a efetiva aquisição, entende a contribuinte que o crédito deve ser deferido, em observância ao princípio da verdade material.*

#### 4.1.1 - AQUISIÇÕES DE INSUMOS

*Menciona-se que a fiscalização indeferiu parte dos créditos apurados sobre as aquisições de insumos utilizados na produção, sob o argumento que parte destas aquisições não foram comprovadas, uma vez que, segundo seu entendimento, não teriam sido apresentadas pela contribuinte, as notas fiscais (documento físico)*

*relacionadas pela fiscalização nas Tabelas 04 e 05 cuja ciência tomou a contribuinte juntamente com o Relatório Fiscal, e que ora, para melhor análise do colegiado, novamente seguem anexo ao recurso.*

*Ocorre, que o direito ao crédito apurado sobre estas aquisições não pode ser desconsiderado, pelo simples fato de a Contribuinte não ter conseguido encontrar parte destas notas em seu arquivo (extenso e histórico), para apresentar a fiscalização.*

*Registre-se que estas aquisições, constam registradas na escrituração contábil e fiscal da contribuinte, com a plena identificação, a qual a fiscalização teve acesso irrestrito durante o processo de análise do crédito.*

*Assim, considerando que estas Notas Fiscais de aquisições de insumos foram devidamente registradas e escrituradas, a fiscalização poderia considerar estes meios para confirmar estas aquisições, uma vez que, estas informações estão relacionadas em documentos, tais como: livros digitais de entradas e saídas, razões contábeis, arquivos contábeis, arquivos digitais de entradas e saídas formato SINTEGRA, todos apresentados a fiscalização pela contribuinte em atendimento as intimações recebidas.*

*Para além disso, todos os comprovantes que evidenciam a ocorrência da efetiva aquisição dos insumos referente as notas*

*fiscais relacionadas **Tabela 05 elaborada pela fiscalização anexa ao Relatório Fiscal**, seguiram no **ANEXO I** da manifestação de inconformidade então protocolada para melhor análise da DRJ, onde foram anexados, cópia das notas fiscais n° 1395, 2948, 11242 e 7331, bem como os comprovantes de pagamentos de demais registros, conforme pode-se observar nos documentos constantes **nas folhas 166 a 225 do processo 13161.001928/2007-95**, e que ora, para melhor análise deste colegiado, novamente são apresentados anexo a este recurso, confirmando o direito ao crédito.*

*Portanto, considerando que estão comprovadas as aquisições de insumos anteriormente desconsideradas pela fiscalização, conforme relação constante na **Tabela 05**, que seguiu anexa ao Relatório Fiscal para ciência, requer a contribuinte a manutenção do crédito sobre estas as aquisições.*

#### 4.1.2 - DA ENERGIA ELÉTRICA

*Relativo às despesas de energia elétrica, da mesma forma que manifestou entendimento sobre as aquisições de insumos, entendeu a fiscalização que algumas aquisições não estariam comprovadas, argumentando que não teriam sido apresentadas pela contribuinte as **faturas relacionadas pela fiscalização nas Tabelas 04 e 05** cuja ciência tomou a contribuinte juntamente com o Relatório Fiscal, indeferindo desta forma, o crédito apurado sobre estas faturas.*

*Todavia s.m.j., o argumento da fiscalização está equivocado, pois tais notas fiscais, foram devidamente apresentadas à fiscalização, em atendimento ao termo de intimação fiscal 003, onde a contribuinte apresentou cópia digitalizada destes documentos, e também em atendimento ao termo de **intimação fiscal 004 onde a contribuinte apresentou os originais destes documentos**, sendo que estas faturas originais ficaram em poder da fiscalização até a finalização dos seus trabalhos, sendo devolvidas a contribuinte somente após ocorrer a ciência do Relatório Fiscal.*

*Ademais, evidenciado o equívoco da fiscalização, comprovado a existência destes documentos, juntamente com manifestação de inconformidade então protocolada para melhor análise da DRJ, contribuinte apresentou novamente as faturas de energia elétrica, que foram desconsideradas pela fiscalização (**Tabela 05 elaborada pela fiscalização**), conforme pode ser verificado nos documentos (ANEXO II) constantes **nas folhas 226 a 267 do processo 13161.001928/2007-95**, e que ora, em virtude de não terem sido considerados no julgamento da DRJ, no intuito de facilitar a análise deste colegiado a contribuinte **novamente os apresenta**, anexo, a este recurso.*

*Assim, considerando o princípio da verdade material, uma vez que existem os comprovantes das despesas de energia elétrica e, que foram desconsideradas pela fiscalização sob o argumento de*

*não apresentação da documentação, requer a contribuinte a manutenção do crédito de PIS e Cofins apurados sobre a totalidade das despesas com Energia Elétrica.*

#### **4.2 - DOS FRETES SOBRE OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS**

*Dentre os custos, despesas e demais encargos elencados no Art. 3. das Leis 10.637/02 e 10.833/03, no inciso IX do art. 3. estão relacionados às despesas de armazenagem e frete na operação de venda.*

*Todavia, ao efetuar a verificação dos créditos apurados pelo contribuinte, a fiscalização entendeu que não seria possível apurar créditos sobre os fretes, relativo às transferências de insumos, mercadorias entre estabelecimentos, entendendo que estas operações não integrariam as operações de venda, argumentando se tratar de mero deslocamento das mercadorias.*

*Ocorre que este "deslocamento" como denominado pela fiscalização, não se dá pela simples vontade da contribuinte em transferir a mercadoria de um estabelecimento para outro, mas decorre da necessidade de se realizar esta operação, em virtude de diversos fatores interligados a operação de produção e venda destas mercadorias.*

*O fato é que estas transferências representam **custos necessários a atividade da contribuinte**, sendo certo que se houvesse alguma forma de evitar o ônus destes custos, certamente seriam evitados, pois nenhuma empresa almeja ter seus custos e despesas majorados sem que realmente seja estritamente necessário.*

*Portanto, os fretes relativos a transferências entre estabelecimentos também **fazem parte dos custos de produção necessários à atividade**, pois sem eles não haveria como concluir todas as etapas de produção, não podendo a mercadoria ser comercializada, enviada para o destino.*

#### **4.3 - DOS FRETES SOBRE COMPRAS DE FERTILIZANTES E SEMENTES**

*A contribuinte no período analisado, adquiriu mercadorias para revenda, dentre as quais fertilizantes e sementes sujeitas a alíquota 0% de PIS e Cofins. Sobre a aquisição de sementes e fertilizantes não houve aproveitamento de crédito, pois a contribuinte observou o disposto no § 2. do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que veda o aproveitamento de crédito sobre as aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.*

*Todavia, ao adquirir os fertilizantes e as sementes para revenda, é necessário que estas mercadorias sejam transportadas do*

*estabelecimento do fornecedor até o estabelecimento do comprador, para isso, é preciso contratar os serviços de transportes de uma terceira empresa que realizará o frete destas mercadorias até o seu destino. Logo, quando o ônus desta despesa é suportado pelo adquirente, (caso da recorrente) esta despesa será agregada ao custo da mercadoria adquirida.*

*Estes fretes (serviços), são onerados pelas contribuições para o PIS e Cofins, uma vez que estes fretes foram tributados na etapa anterior, pois para a pessoa jurídica que prestou o serviço de frete, estas operações representam sua receita/faturamento, portanto base de cálculo das contribuições nesta fase da operação.*

*Ademais, o frete não é aquisição com alíquota zero ou suspensão e, sim, operação regularmente tributada de PIS e Cofins, daí a não cumulatividade prever o direito ao crédito pelo adquirente. Ou seja, uma coisa é a mercadoria outra coisa é o frete. Que apesar de ser custo de aquisição, todavia, são operações distintas, de fornecedores igualmente distintos, mediante Notas Fiscais específicas.*

*O fundamento utilizado pelo Agente Fiscal para vedar o crédito nas aquisições de*

*fretes aplicados no transporte de mercadorias tributadas a alíquota zero não tem Isto porque, fundou seu entendimento no Inciso II do Parágrafo 2 . do art. 3 . da Lei 10.833/2003. Neste fundamento, claro está à vedação do direito ao crédito na aquisição de mercadorias ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Definitivamente, este não é o caso. Posto que, os fretes são alcançados pelas Contribuições. O fato de a mercadoria adquirida ser tributada a alíquota zero, não autoriza a extensão da interpretação no sentido de afastar o direito ao crédito nos serviços contratados (fretes) e aplicados no transporte daquelas mercadorias.*

#### **4.4 - DO CRÉDITO PRESUMIDO - ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL – PRODUÇÃO DAS MERCADORIAS DE ORIGEM VEGETAL CLASSIFICADAS NOS CAPÍTULOS - 8 a 12 da NCM.**

*A Contribuinte diante da mecânica do PIS e da COFINS não-cumulativa, para o período, apurou crédito presumido sobre insumos adquiridos de pessoas físicas e pessoas jurídicas com suspensão, utilizados na produção de mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12, com fundamento, no inciso II do artigo 3o das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 combinado com o § 10 do Art.3º da Lei 10.637/2002, § 5, do Art. 3o da Lei 10.833/2003 e a partir de agosto de 2004 no artigo 8o da lei 10.925/2004.*

*Todavia entendeu a fiscalização que a contribuinte não se enquadraria como empresa produtora, por conseguinte e não faria jus a apuração do referido crédito.*

*Mas vejamos mais informações.*

#### **4.4.1 - ATIVIDADE AGROINDUSTRIAL - CONCEITO - PROCESSO PRODUTIVO.**

*A Recorrente de acordo com o inciso I do artigo 6º da IN SRF 660 exerce atividade econômica de produção de mercadorias relacionadas no artigo 5º da referida IN.*

#### **4.4.3 - AQUISIÇÃO DE INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO**

*A Contribuinte adquire de pessoas físicas e jurídicas que desempenham atividade rural insumos, utilizados no processo produtivo em conformidade com o inciso II do art.3º das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e art. 7º da IN SRF 660.*

*Ressaltamos que os produtos agropecuários resultantes da atividade rural, são adquiridos pela contribuinte, são os insumos (daí o Inciso II do Art. 3º das Leis) que após processo produtivo - **atividade agroindustrial** (definição da IN 660, art. 6),*

*resultam nas mercadorias classificadas nos capítulos 10, e 12 da NCM - Nomenclatura Comum do MERCOSUL (§ 10 do Art. 3º da Lei 10.637/2002, § 5, do Art.*

*3º da Lei 10.833/2003 e Caput do art. 8º da Lei 10.925 e Inciso II do art. 3º das Leis 10.637 e 10.833). Portanto, faz jus a Contribuinte ao crédito de PIS e COFINS, calculados sobre estes insumos, considerando as disposições da Lei e IN, nas alíquotas previstas na legislação.*

#### **4.4.4 - DA ATIVIDADE ECONÔMICA DE PRODUÇÃO DAS MERCADORIAS CLASSIFICADAS NOS CAPÍTULOS 8 a 12 da NCM - NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL.**

*O contribuinte é equiparado a estabelecimento produtor de acordo com o artigo 4º da lei 4.502/65:*

*Art. 4. Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:*

*IV - os que efetuam vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 34, de 1966)*

*(grifo acrescido)*

*Por conseguinte, realiza o beneficiamento das mercadorias (grãos) através de procedimentos próprios e necessários para obtenção do Padrão Oficial, previsto em Legislação Federal e, requisito necessário para o comércio.”*

Submetido a julgamento, a Turma decidiu, em razão do apelo da contribuinte, confirmado pelo patrono em sustentação oral, a necessidade de se baixar o feito em diligência para que fosse anexada cópia integral dos autos do processo administrativo 13161.001928/2007-95, ao argumento de que as provas capazes de nortear a decisão teriam sido carreadas, por essa razão os autos retornaram a origem.

Retorna os autos para apreciação das matérias, registra-se, em que pese a diligência determinada, restou esclarecido, posteriormente, que os documentos objeto da determinação tinham sido anexados pela própria Recorrente.

Era o que tinha a relatar, sendo essa a matéria a ser apreciada.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Domingos de Sá Filho, relator.

Cuida-se de recurso tempestivo, atendido os pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

O debate encontra focado em glosas. No tocante aos créditos básicos oriundos de aquisição de insumos, o indeferimento decorre de falta de comprovação.

O deferimento parcial dos créditos se refere aos insumos: ENERGIA ELÉTRICA, ALUGUÉIS PAGOS A PESSOAS JURÍDICAS, FRETE e AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO. GLOSA DE CRÉDITO DE INSUMOS TRIBUTADOS ALÍQUOTA ZERO, EXTORNO DE CRÉDITO VENDA MERCADO INTERNO, ETC.

A fiscalização reconhece o direito a apropriação de créditos para as contribuições do PIS e da COFINS. Afirma que a solicitação dos comprovantes das aquisições de insumos aconteceu por meio do “Termo de Intimação – 003”, atendido, o contribuinte apresentou diversos documentos, entretanto, insuficientes a comprovar totalidade do crédito almejado, cabendo glosar parte.

É cristalino o direito de tomar crédito relativo as contribuições a descontar referentes ao PIS e a COFINS é o que se extrai do relatório fiscal.

Em resposta a Interessada sustenta que os livros de registros de entrada estavam à disposição e foram examinados pelo Fisco, além do que, anexou com o recurso os documentos a justificar a totalidade do crédito pretendido.

Registra-se, na fase inicial o julgador de piso determinou diligência no sentido de apurar a existência dos créditos desejados em razão da negativa total pelo fato da contribuinte deixar de apresentar documentação ao fundamento da incapacidade de pessoal, vez que a mesma encontrava e encontra em processo de liquidação.

Concluído os trabalhos fiscais, o resultado mostrou existência de crédito o que foi reconhecido, tanto para o PIS quanto para a COFINS. Insatisfeita por diversas razões advém o voluntário, o que passa-se a examinar item a item:

### **1. DAS GLOSAS DOS CRÉDITOS BÁSICOS.**

As glosas em sua totalidade, como se vê do relatório fiscal aconteceu por insuficiência documental a título de comprovação.

Há enorme dificuldade de aferir com precisão se os documentos colecionados junto com o voluntário fazem parte do rol da documentação examinado pela fiscalização em trabalhos diligenciais, visto que, o relatório fiscal menciona o número das planilhas (tabela), entretanto, essas planilhas não encontram nos autos.

Considerando que a Recorrente cuidou de trazer com o voluntário cópia das faturas de energia, bem como, aquisição de insumos básicos adquiridos, soja, trigo e sementes, cujo crédito foi glosado, deve-se reconhecer o direito de descontar crédito das contribuições com ressalvas, visto que, no caso da energia o relatório fiscal menciona ter reconhecido parcialmente com base da documentação apresentada, em sendo assim, o reconhecimento ao direito de apurar crédito se restringe se as faturas anexadas aos autos, não sendo as mesmas aferidas pela fiscalização.

Assim, sou inclinado reconhecer o direito a tomada do crédito das notas de aquisições de insumos colecionada aos autos referente às aquisições ali mencionadas por serem pertinentes a atividade da cooperativa, bem como, relacionadas com as faturas de energia, desde que não sejam as mesmas incluídas no rol daquelas que serviram para deferimento parcial pela fiscalização.

### 1.1 - DA GLOSA DOS INSUMOS.

O motivo da glosa dos créditos calculados sobre parte do custo de aquisição dos insumos de produção foi a falta de comprovação com documentação adequada. Segundo a autoridade fiscal, a contribuinte não logrou êxito em apresentar parte das notas fiscais discriminadas na Tabela 05, que integra o processo nº 10010.031.138/0413-61 (dossiê memorial), a este processo apensado, a seguir parcialmente reproduzida:

DATA	Nº NF	FORNECEDOR	VALOR
23/03/05	10161	EURO GRAOS LTDA	281.400,00
14/04/05	467141	AGROPECUARIA ESCALADA DO NORTE	493.884,30
26/04/05	7771	KAZU CEREAIS LTDA	290.000,00
26/04/05	<b>13951</b>	GRAO D'GIRO COMERCIO DE GRAOS	286.000,00
08/08/05	<b>40721</b>	GRAO D'GIRO COMERCIO DE GRAOS	269.898,44
13/10/05	288801	AGROPASTORIL JOTABASSO LTDA	650.000,00
19/12/05	29481	D'OESTE CEREAIS LTDA	409.500,00
15/03/06	<b>112421</b>	PROCOMP AGROPECUARIA LTDA	271.238,49
20/03/06	3097301	AGROPASTORIL JOTABASSO LTDA	416.800,00
14/03/07	18731	KAZU CEREAIS LTDA	273.400,00
11/04/07	73311	KASPER E CIA LTDA	1.490.000,00
20/04/07	658241	LR AGROPECUARIA LTDA	363.635,39

No recurso em apreço, a recorrente alegou que o direito ao crédito apurado sobre tais aquisições não podia ser desconsiderado, pelo simples fato de a contribuinte não ter conseguido encontrar parte das notas em seu arquivo (extenso e histórico), para apresentar a fiscalização, haja vista que as respectivas operações de aquisição constavam registradas na sua escrituração contábil e fiscal, com a plena identificação, a qual a fiscalização teve acesso irrestrito durante o processo de análise do crédito. A recorrente asseverou ainda que anexada à manifestação de inconformidade, constante dos autos do processo nº 13161.001928/2007-95 (fls. 166/225), as cópias das notas fiscais de nºs 1395, 2948, 11242 e 7331, bem como os comprovantes de pagamentos, referente às demais aquisições. E para melhor análise, anexara tais documentos aos presentes autos.

Com efeito, compulsando os documentos anexados aos presentes autos e os autos do processo nº 13161.001928/2007-95, verifica-se que foram apresentados os referidos documentos. Porém, com exceção das cópias das notas fiscais de nºs 112421, 13951, 40721 e 7331, as demais cópias de documentos apresentados não se prestam para comprovar a respectiva operação de aquisição de insumos, por não serem os documentos hábeis e idôneos a

comprovar as supostas operações de aquisição. A cópia da nota fiscal de nº 2948 não fora localizada nos autos.

Assim, os créditos relativos as notas fiscais de nºs 112421, 13951, 40721 e 7331 devem ser restabelecidos.

## 1. 2 - GLOSA DE ENERGIA.

O motivo da glosa dos créditos calculados sobre parte do custo de aquisição de energia elétrica foi a falta de comprovação com documentação adequada. Segundo a autoridade fiscal, a contribuinte não logrou êxito em apresentar parte das notas fiscais discriminadas na Tabela 05, que integra o processo nº 10010.031138/0413-61 (dossiê memorial), a este processo apensado, a seguir parcialmente reproduzida:

DATA	Nº NF	CNPJ FORNECEDOR	VALOR
09/08/04	27643	15.413.826/0001-50	12.632,67
13/08/04	273527	15.413.826/0001-50	14.016,00
19/08/04	28157	15.413.826/0001-50	35.147,35
19/08/04	28159	15.413.826/0001-50	31.133,05
20/08/04	28160	15.413.826/0001-50	10.689,13
01/09/04	28444	15.413.826/0001-50	40.973,62
09/09/04	616170	15.413.826/0001-50	14.040,33
14/09/04	28948	15.413.826/0001-50	42.539,70
14/09/04	28950	15.413.826/0001-50	29.725,81
14/09/04	910115	15.413.826/0001-50	17.213,00
06/12/04	758100	15.413.826/0001-50	12.143,06
10/12/04	841834	15.413.826/0001-50	11.270,00
14/12/04	987063	15.413.826/0001-50	32.906,66
21/12/04	92633	15.413.826/0001-50	30.573,39
07/01/05	406656	15.413.826/0001-50	11.001,64
15/03/05	58958	15.413.826/0001-50	21.085,00
16/03/05	149601	15.413.826/0001-50	20.394,47
16/03/05	149599	15.413.826/0001-50	19.717,11
06/06/05	604193	15.413.826/0001-50	18.076,86
06/07/05	541925	15.413.826/0001-50	14.470,31
26/09/05	317457	15.413.826/0001-50	20.696,10
03/10/05	579804	15.413.826/0001-50	19.708,12
04/10/05	579814	15.413.826/0001-50	34.273,16
08/09/06	576517	03.747.565/0001-25	19.361,01
19/02/07	233576	15.413.826/0001-50	10.158,24
08/03/07	1924	15.413.826/0001-50	10.123,00
19/03/07	151839	15.413.826/0001-50	30.148,74
10/04/07	605375	03.747.565/0001-25	10.026,33
08/05/07	316013	15.413.826/0001-50	11.167,38
20/07/07	24102	15.413.826/0001-50	10.043,49
21/08/07	19789	15.413.826/0001-50	10.132,90
21/08/07	19928	15.413.826/0001-50	10.076,62
01/10/07	41729	15.413.826/0001-50	30.678,69
	3389	15.413.826/0001-50	13.561,00

No recurso em apreço, a recorrente alegou que o direito ao crédito apurado sobre valor de aquisição da energia elétrica acobertado pelas notas fiscais discriminadas na referida Tabela não podia ser desconsiderado, porque tais documentos foram devidamente apresentadas à fiscalização, em atendimento ao termo de intimação fiscal 003, onde a contribuinte apresentara cópia digitalizada dos citados documentos, e também em atendimento ao termo de intimação fiscal 004, em que apresentara os originais dos citados documentos, inclusive as faturas originais ficaram em poder da fiscalização até a finalização dos seus trabalhos, sendo devolvidas a contribuinte somente após ocorrer a ciência do Relatório Fiscal.

A recorrente asseverou ainda que anexara à manifestação de inconformidade, constante dos autos do processo nº 13161.001928/2007-95 (fls. 226/267), as cópias das notas fiscais discriminadas na citada Tabela. E para melhor análise, anexara tais notas fiscais aos presentes autos.

De fato, compulsando os documentos anexados aos presentes autos e os autos do processo nº 13161.001928/2007-95, verifica-se que, com exceção das cópias das notas fiscais de nºs 27643, 987063 e 541925, as demais foram apresentadas.

Assim, deve ser mantida a glosa apenas dos créditos calculados sobre o valor das notas fiscais de nºs 27643, 987063 e 541925.

### **1.3 - FRETES SOBRE OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA.**

O motivo da glosa deu-se ao fundamento de que trata-se de meras transferências de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, implicaria em mero deslocamento com o intuito de facilitar a entrega dos bens aos futuros compradores, motivo pelo qual, entendeu não integrar operação de venda.

Ao contrário da posição do fisco, sustenta o contribuinte tratar-se de transferência necessárias a atividade, afirma, se houvesse meios de evitar o ônus destes custos, não há dúvida de que seriam evitados.

Não há como ignorar que algumas atividades a armazenagem dos insumos são necessários, bem como, o seu remanejamento posterior. É de conhecimento notório, constantemente divulgado pelos veículos de comunicação o déficit de locais de armazenamento das safras de grão.

A imprensa, repetidamente, divulga que no auge da colheita de grãos os produtores são obrigados a estocar os grãos em carrocerias de caminhões e em outros locais muitas vezes inusitados. Acontece, ainda, venda para exportação antecipada por falta de local adequado a estocagem, ninguém dúvida disso, pois essas notícias são facilmente comprovadas por intermédio das publicações dos periódicos.

Essa Turma é sensível ao entendimento da necessidade de estocagem de insumos e sua transferência posteriormente para outro estabelecimento, desde que, não se revele transferência pura e simples estratégica de comercialização. Em outras oportunidades já reconheceu essa necessidade de se estocar em determinado local e o remanejamento para sede e ou outro estabelecimento industrial da mesma pessoa jurídica, nesses casos os custos de transferência configura insumo necessário a atividade da empresa.

Bem afirmou a Recorrente, o frete nesses casos de transferência possui o único objetivo é de concluir todas as etapas de produção, pois a soja colhida no campo e adquirida pela Interessada ainda não está pronta a comercialização, precisa passar por processo industrial, seja aquela destinada ao mercado interno, quanto as destinadas a exportação.

Não pode esquecer, que trata-se de agroindústria, cuja atividade industrial se refere ao processo de beneficiamento de grãos, seja de soja, trigo e milho, a secagem, limpeza, padronização e classificação dos grãos, deixa os produtos prontos a exportação, bem como, ao consumo humano ou animal.

Considerando que a razão da glosa foi simplesmente pelo fato de tratar-se de transferência entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, sem análise apurada quanto ao destino dos insumos, inclino no sentido de afastar a glosa e reconhecer o direito quanto aos valores pagos a título de frete tomados de pessoas jurídicas constantes nas “Tabelas 04 e 06” que se refere a exclusão de transferência conforme demonstrado pela fiscalização.

#### **1.4 – GLOSA DE VALOR PAGO DE FRETE NAS OPERAÇÕES DE COMPRA DE INSUMO QUE NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO.**

Trata-se de glosa de crédito oriundo do frete de transporte de mercadoria pago a pessoa jurídica nacional. No entendimento da fiscalização o fato dos insumos objeto do transporte não gerarem o direito a tomada, conseqüentemente, o frete também não pode gerar o direito.

O motivo preponderante para glosar é simplesmente por tratar-se de frete de operações de aquisições de fertilizantes e sementes submetidos à alíquota zero, inciso I e III do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Penso diferente, o evento da aquisição de produtos sujeitos à alíquotas zero não veda o direito de tomar crédito dos custos relativamente ao transporte desses produtos. Se a legislação prevê incidência à alíquota zero, mas não tem a amplitude de vedar outros créditos decorrentes de operações e prestações adquiridas por parte da Recorrente, que, por sua vez, está sujeita ao regime não cumulativo.

Não se pode perder de vista que o inciso I e III do art. 1º da Lei nº 10.925/2004 realmente fixa alíquota igual a zero, sendo assim, para aqueles insumos veda o crédito de produto adquirido justamente porque essa operação não é tributada pelo PIS/COFINS, o que não ocorre com outras operações autônomas, *e.g.*, frete e armazenagem, que são regularmente tributadas, não havendo razão jurídica nenhuma para não outorgarem o direito ao crédito.

A esse respeito, calha trazer à colação ementa de decisão havida na Segunda Turma Ordinária, da Quarta Câmara, da Terceira Seção, veiculada no Acórdão nº 3402-002.513, de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, que mediante raciocínio semelhante ao do presente processo, admitiu o crédito de frete e armazenagem de contribuinte que adquiriu tais prestações em cuja operação de venda estava sujeita ao regime monofásico:

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

*Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008*

*COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. REVENDA DE PRODUTOS COM INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE DESPESAS COM FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.*

*O distribuidor atacadista de mercadorias sujeitas ao regime monofásico de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e à COFINS (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) não pode descontar créditos sobre os custos de aquisição vinculados aos referidos produtos, mas como está sujeito ao regime não cumulativo de apuração das citadas contribuições, tem o direito de descontar créditos relativos às despesas com frete nas operações de venda, quando por ele*

*suportadas na condição de vendedor, nos termos do art. 3º, IX, das Leis n.ºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*Direito de Crédito Reconhecido.*

*Recurso Voluntário Provido.*

A transferência direcionada a estabelecimentos da mesma pessoa jurídica com o objetivo de processamento gera direito a tomada de crédito sobre o dispêndio a título de frete, bem como, o frete decorrente da entrega de mercadorias vendidas, no caso resta patente que o ônus foi da cooperativa recorrente.

Recentemente, em voto impa proferido pela Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, 2ª T. 3ª Câmara, 2ª Seção, processo administrativo nº 10925.720202/2014-15, afastou glosa em caso semelhante.

Considerando à ausência das “tabelas 04 e 06 nestes autos, confiante na consignação da fiscalização, afasto também glosa, para reconhecer o direito da tomada do crédito com base nos valores constante da tabela que serviu de base para exclusão dos valores relativos a operações de frete.

### **1.5 - ALUGUEIS PESSOA JURÍDICA.**

A glosa procedida decorreu de análise da documentação apresentada e julgada insuficiente a comprovar todo custo de aluguéis registrados no DACON. A fiscalização elaborou a “TABELA 04”, concluiu tratar-se de valores inferiores ao montante declarado pela Interessada.

Nestes autos não se enxerga resistência a glosa, sendo assim, mantém-se intacta a decisão de piso nesta parte.

### **1.6 - CRÉDITO IMOBILIZADO (VALOR DA AQUISIÇÃO)**

A glosa ocorreu em decorrência da ausência de comprovação total do crédito pleiteado. Segundo consta do relatório fiscal, que o contribuinte fez prova apenas de parte dos créditos registrados no DACON provenientes de aquisição de imobilizado.

Também não se vê resistência e tampouco irresignação com referência a essa glosa.

### **2. CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA.**

O crédito presumido apontado pelo contribuinte restou glosado ao fundamento da inexistência de comprovação da atividade agroindustrial, e, pela ausência de comprovação da destinação, isso é, se era para alimentação humana e/ou animal, conforme dispõe o art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Consta que o contribuinte teria sido intimado para comprovar se os produtos fabricados foram destinados à alimentação humana ou animal.

Em síntese teria a recorrente sido considerada tão-só cooperativa de produção agropecuária, para a qual existe a suspensão das contribuições, obrigando-a proceder o estorno dos créditos da não cumulatividade, e, não podendo apurar crédito presumido nos moldes ocorrido.

Em resposta a posição do fisco, afirmou tratar-se de produtos classificados no CAPÍTULOS 8 a 12 da NCM - NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL, por essa razão é considerada agroindústria. Endossa seu entendimento de que todas as Pessoas Jurídicas que produzam as mercadorias classificadas nas posições da NCM descritas no caput do art. 8º da Lei nº 10.825/2004, gozam do direito de descontar o crédito oriundo das aquisições de insumos, para tanto, basta produzir as mercadorias de origem animal ou vegetal, desde que classificadas conforme determina o art. 8º do mencionado diploma legal.

A Interessada justifica sua condição agroindústria, sustentando tratar-se de exportação de produtos submetidos a processo industrial, impõe, assim, buscar-se a saber se o beneficiamento dispensado a soja, milho e o trigo enquadram no rol das mercadorias classificadas nos capítulos 8 a 12, da NCM.

Não há dúvida de que os produtos agrícolas, soja, trigo e milho, passam por procedimento tecnológico de beneficiamento, embora em sua maior parte sejam exportados in natura.

O beneficiamento de grãos e sementes é realizado por máquinas projetadas com base em uma ou mais características físicas do produto e dos contaminantes a serem retirados. O processo de secagem dos grãos visa melhor qualidade dos produtos, mantendo as propriedades físico-químicas, permitindo acondicionamento e armazenagem resguardar qualidade.

A pesquisa universitária divulgada notícias que o beneficiamento se revela etapa importante na qualidade dos grãos e sementes:

*“E na unidade de **beneficiamento** que o produto adquire, após a retirada de contaminantes como: sementes ou grãos imaturos, rachados ou partidos; sementes de ervas daninhas, material inerte, pedaços de plantas etc., as qualidades físicas, fisiológicas e sanitárias que possibilitam sua boa classificação em padrões e qualidade.”*

No processo de beneficiamento surge a padronização e classificação, essa última configura prática obrigatória em todos os segmentos de mercado, seja interno ou externo. A comercialização do produto depende do tratamento após colheita, tornando indispensável. Essa melhora busca a certificação, que constitui documento hábil para todas as transações.

Em trabalho elaborado pela professora Maria A. B. Regitano d'Arce, Depto. Agroindústria e Nutrição ESALQ/USP, intitulado “PÓS COLHEITA E ARMAZENAMENTO DE GRÃOS”, colhe informação de suma importância:

*“Nos países desenvolvidos, os problemas de colheita, armazenamento e manuseio (secagem, limpeza, movimentação, etc.) de grãos, constituem objeto de estudo permanente, visando prolongar a vida comercial dos produtos. Uma prioridade das nações mais pobres deve ser a redução do trágico desperdício que se verifica a partir das colheitas, por falta de silos adequados, secagem mal processada, transporte inadequado, controle de qualidade, etc. ...”*

Recentemente foi noticiado pela imprensa a união das duas maiores indústrias de beneficiamento da América Latina, Camil Alimentos, beneficiadora de arroz e

feijão e Cosan Alimentos, dona das marcas de varejo de açúcar união e da Barra, e, capitaneadas pela Gávea Investimentos.

O destaque dá-se em razão da união de duas maiores indústrias de beneficiamento, como se vê o beneficiamento é parte do processo industrial, necessariamente os produtos não precisam passar por transformações e resultar em produto novo. Sendo assim, não dúvida alguma de as atividades desenvolvidas pela Recorrente enquadra-a na qualidade agroindústria e o benefício do art. 8º da Lei 10.925/2004.

As informações trazidas colaboram para formação de juízo, não estão sujeitos a provas, os fatos que possuem presunção de legalidade, portanto, o beneficiamento configura uma etapa da industrialização, motivo pelo qual deve a interessada ser considerada agroindústria.

De modo que resta assegurado pelo legislador ordinário o direito ao crédito presumido da Contribuição ao PIS e a COFINS em favor agroindústria, que realizar exportações, podendo compensar os referidos créditos com os débitos das contribuições ou com outros tributo dos desde que seja administrados pela Receita Federal.

Nesse sentido os Acórdãos nºs 3102.002.231; 3402.002.113, que reconhece o direito, desnecessário tecer outros fundamentos, pois essa matéria encontra pacificado perante o CARF.

Assim, reverter as glosas dos créditos procedido pela fiscalização.

### **MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS DE AQUISIÇÕES VINCULADO VENDA COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PIS/COFINS.**

Outro ponto de discórdia se refere ao direito a manutenção do crédito previsto pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

A glosa encontra consubstanciada ao fato de que a Lei 10.925/2004 exclui do conceito de agroindústria as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal, por essa razão foram consideradas típicas de cerealista.

Sustenta a Interessada, passado apenas cinco dias do início da vigência do parágrafo 4º do art. 8º da lei 10.925/2004, dispositivo que vedava às pessoas jurídicas o aproveitamento do crédito, foi derogado pela Medida Provisória nº 206, de 06 de agosto de 2004, publicada em 09.08.2004.

É verdade, a vedação foi afastada pela novel norma introduzida pela MP 206, convertida em Lei nº 11.033/2004, art. 17:

***“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/P ASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”***

Em sendo, assim, inexistente óbice a manutenção de crédito proveniente de aquisições com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de contribuição para o PIS/Pasep e COFINS.

Assim, impõe restabelecer esse direito de manutenção de crédito a Recorrente.

### **DIREITO DE MANUTENÇÃO DE CRÉDITO VENDA A ASSOCIADOS - INCLUSÃO À BASE DE CÁLCULO**

No que tange a manutenção do crédito vinculado as operações sujeitas à exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins referentes a Repasses aos associados, a fiscalização sustenta inexistência de previsão legal para a manutenção do direito ao crédito vinculado as operações, razão pela qual ocorreu a glosa.

É de conhecimento geral com o advento da Medida Provisória 2.158-35 de 2001, a sociedades cooperativas passaram a ser tributadas sobre a totalidade de suas receitas conforme encontra disciplinado pela Lei nº 9.718 de 1998. Restou assegurado, tanto pela Lei nº 9718, bem como, as seguintes, o direito de excluir da base de cálculo uma série de itens.

Exclusão de receitas da base de cálculo só deve acontecer quando encontrar respaldada por permissivo legal, por essa razão a lei descreve minuciosamente os caso em que se autoriza as exclusões. Nesse mesmo sentido o conjunto de leis norteadoras da incidência da Contribuição Social para o PIS/PASEP e a COFINS, são explícitas em relação aos créditos, não deixam dúvida que só podem ser utilizados para desconto dos valores da contribuição apurados sobre as receitas sujeitas à incidência não cumulativa.

Todas as vezes que a intenção do legislador foi no sentido de se manter o crédito, menciona com clareza, pois os créditos em si não ensejam compensação ou restituição, salvo expressa disposição legal. O exemplo mais comum é o crédito apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, manifestamente a legislação pertinente autoriza.

No caso específico trata-se negócio com o associado da cooperativa, também possui caráter de alienação, assim sendo, encontra respaldo legal na norma prevista pelo art. 17º da Lei 11.033/2004, que se refere a operação de venda:

*“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações”*

Sendo assim, é cabível se cogitar da possibilidade de manutenção de créditos nessas operações tendo por base o disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, a manutenção de créditos da contribuição, nas hipóteses autorizadas por lei, tem por pressupostos necessários a possibilidade legal do respectivo crédito, é vedado quando não se verificando esses pressupostos.

Assim, dou provimento para modificar a decisão recorrida e assegurar o direito de manutenção do crédito.

### **APLICAÇÃO DA TAXA SELIC DECORRENTE DE ÓBICE DA ADMINISTRAÇÃO.**

No tocante à aplicação da taxa SELIC sobre os créditos após o ingresso do pedido de compensação, não há, na legislação, dispositivo que reconheça aludido direito, mas o Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial nº 1.037.847-RS, julgado na

sistemática dos Recursos Repetitivos (artigo 543-C do CPC), reconheceu a correção monetária dos créditos quando há oposição do Fisco, *in verbis*:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IP. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.*

*1. A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal.*

*2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização direto de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.*

*3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.*

*4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo lúdima necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: REsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09205, DJ 10.205; REsp 613.97/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.1205, DJ 05.1205; REsp 495.3/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09206, DJ 23.10206; REsp 52.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.1206, DJ 24.09207; REsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03208, DJe 07.4208; e REsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.1208, DJe 24.1208).*

*5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido a regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/208.*

Desse modo, tendo havido oposição do Fisco à compensação, sendo que houve o reconhecimento de um item controverso em favor da Recorrente, deve-se aplicar a correção monetária sobre os créditos da Recorrente, em conformidade com o julgado cuja ementa foi acima transcrita, resultante de julgamento de Recurso Repetitivo, que o CARF está obrigado a observar, por conta de seu Regimento Interno.

Diante do exposto, conheço do recurso e dou provimento parcial para:

1 - em relação a glosa dos créditos básicos, restabelecer somente o direito aos valores dos créditos calculados sobre o custo de aquisição (i) dos insumos, relativos às notas

fiscais de nºs 112421, 13951, 40721 e 7331, e (ii) da energia de elétrica, exceto das notas fiscais de nºs 27643, 987063 e 541925;

2 - afastar, também, glosa dos valores pagos a título de frete tomados de pessoas jurídicas constantes nas “Tabelas 04 e 06”, que se refere à exclusão de transferência entre estabelecimento, conforme demonstrado pela fiscalização;

3 - reconhecer o direito da tomada do crédito com base nos valores constante da tabela que serviu de base para exclusão dos valores relativos a operações de frete, cujos insumos adquiridos não geram créditos;

4 – reconhecer o direito do crédito presumido, por tratar-se de agroindústria;

5 - afastar glosa e manter o crédito proveniente de aquisições vinculado a venda com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de contribuição para o PIS/Pasep e COFINS;

6 – tornar sem efeito glosa dos créditos das aquisições de mercadorias vendidas aos associados da cooperativa;

7 – reconhecer o direito aplicação da Taxa Selic tendo em razão ter havido oposição do Fisco à compensação/restituição.

Domingos de Sá Filho

## **Voto Vencedor**

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Inicialmente, cabe consignar que a controvérsia cinge-se (i) a glosa de créditos básicos e agroindustriais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, (ii) restrições quanto a forma de utilização do crédito presumido agroindustrial e (iii) não incidência de taxa Selic sobre a parcela do crédito pleiteado.

### **A) DA ANÁLISE DOS CRÉDITO GLOSADOS**

As glosas dos créditos básicos foram motivadas por falta de comprovação, falta de cumprimento de requisitos legais e por falta de amparo legal, conforme a seguir demonstrado.

De acordo com a conclusão apresentada no Relatório Fiscal colacionado aos autos, a seguir parcialmente reproduzida, os créditos não admitidos foram motivados por:

*I. Glosa parcial dos créditos básicos decorrentes de aquisição de insumos, energia elétrica, aluguéis de pessoa jurídica, fretes e aquisições do imobilizado, (Tabela 04);*

*II. Glosa integral do valor referente ao crédito presumido da atividade agroindustrial por NÃO restar comprovado que a contribuinte exerceu atividade agroindustrial, bem como, pela ausência de comprovação da destinação à alimentação humana ou animal, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004 (Tabela 04);*

*III. Estorno dos créditos decorrentes das saídas com suspensão da incidência da contribuição para Pis e da Cofins (inciso II, § 4o, art. 8º – da Lei nº 10.925/2004 - Tabela 03 e 04);*

*IV. Glosa integral dos créditos decorrente da proporção de saídas sujeita a alíquota zero, considerando que as operações realizadas estavam efetivamente sujeitas à exclusão da base de cálculo e, por decorrência, inexistente suporte legal para a manutenção de crédito (art. 17 da Lei nº 11.033/2004 – Tabela 03 e 04);*

*V. Glosa integral dos créditos decorrentes da proporção de saídas não tributadas decorrentes de operações sujeitas à exclusão de base de cálculo, considerando a ausência de suporte legal para a manutenção de crédito (art. 17 da Lei nº 11.033/2004 - Tabela 03 e 04);*

[...].

O órgão colegiado de primeiro grau manteve, integralmente, as referidas glosas, com base nos mesmos fundamentos aduzidos na citado relatório fiscal. Inconformada com o resultado do citado julgamento, no recurso voluntário em apreço, a recorrente contesta a manutenção das referidas glosas.

Assim, uma vez apresentadas as razões gerais da controvérsia, a seguir serão apreciadas apenas as questões específicas, para as quais este Conselheiro foi designado redator, a saber: a) em relação aos créditos básicos, a totalidade da glosa das despesas com fretes relativos às operações de transferência entre estabelecimentos e de compras sujeitas à alíquota zero; b) crédito presumido agroindustrial.

#### **I) DA GLOSA DOS CRÉDITOS BÁSICOS.**

A glosa parcial dos créditos básicos realizada pela fiscalização está relacionada a: a) parte das aquisições de bens utilizados como insumos de fabricação de bens destinados à venda não comprovadas; b) parte do custo de aquisição de energia elétrica não comprovada; c) parte das despesas com aluguéis da pessoa jurídica não comprovada; d) a totalidade das despesas com fretes relativos às operações de transferência e de compras, por falta de amparo legal; e e) parte dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado não comprovada.

Aqui será analisada apenas a questão referente à totalidade da glosa das despesas com fretes nas operações de (i) transferências de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte e (ii) de compras de mercadorias que não geraram direito a crédito das referidas contribuições (compra de fertilizantes e sementes, sujeitos à alíquota zero).

De acordo com citado relatório fiscal, por falta de amparo legal, a fiscalização procedeu a glosa da totalidade das despesas com fretes relativos às operações de transferência e de compras, discriminadas nas Tabelas de nº 04 e 06, integrante do processo nº 10010.031138/0413-61 (dossiê memorial), a este processo apensado.

No entendimento da fiscalização, gera direito ao crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente o valor do frete contratado para o transporte de mercadorias diretamente para entrega ao consumidor final e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor,

bem como os gastos com frete sobre as operações de compras de bens que geram direito a crédito, quando o comprador assume ônus com o frete, cujo valor integra o custo de aquisição dos bens.

De outra parte, não gera direito a crédito os gastos com frete relativos aos serviços de transportes prestados: a) nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, que implicam mero deslocamento das mercadorias com o intuito de facilitar a entrega dos bens aos futuros compradores; e b) nas compras de mercadorias que não geram direito a crédito das referidas contribuições, no caso, nas operações de compra de fertilizantes e sementes, sujeitos à alíquota zero, conforme art. 1º, I e III, da Lei 10.925/2004.

O entendimento da fiscalização está em consonância com o entendimento deste Relator explicitado no voto condutor do acórdão nº 3302-003.207, de onde se extrai os excertos pertinentes, que seguem transcritos:

*No âmbito da atividade comercial (revenda de bens), embora não exista expressa previsão legal, a partir da interpretação combinada do art. 3º, I e § 1º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003<sup>1</sup>, com o art. 289 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 - RIR/1999), é possível extrair o fundamento jurídico para a apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre o valor dos gastos com os serviços de transporte de bens para revenda, conforme se infere dos trechos relevantes dos referidos preceitos normativos, a seguir transcritos:*

**Lei 10.833/2003:**

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

*I - bens adquiridos para revenda, [...];*

*[...]§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei **sobre o valor:***

*I - **dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;***

*[...] (grifos não originais)*

**RIR/1999:**

*Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).*

---

<sup>1</sup> Por haver simetria entre os textos dos referidos diplomas legais, aqui será reproduzido apenas os preceitos da Lei 10.833/2003, por ser mais completa e, em relação aos dispositivos específicos, haver remissão expressa no seu art. 15 de que eles também se aplicam à Contribuição para o PIS/Pasep disciplinada na Lei 10.637/2002.

**§1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).**

[...] (grifos não originais)

*Com base no teor dos referidos preceitos legais, pode-se afirmar que o valor do frete, relativo ao transporte de bens para revenda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições. Assim, somente se o custo de aquisição dos bens para revenda propiciar a apropriação dos referidos créditos, o valor do frete no transporte dos correspondentes bens, sob a forma de custo de aquisição, também integrará a base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.*

*Em contraposição, se sobre o valor do custo de aquisição dos bens para revenda não for permitida a dedução dos créditos das citadas contribuições (bens adquiridos de pessoas físicas ou com fim específico de exportação, por exemplo), por ausência de base cálculo, também sobre o valor do frete integrante do custo de aquisição desses bens não é permitida a apropriação dos citados créditos. Neste caso, apropriação de créditos sobre o valor do frete somente seria permitida se houvesse expressa previsão legal que autorizasse a dedução de créditos sobre o valor do frete na operação de compra de bens para revenda, o que, sabidamente, não existe.*

[...]

*Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:*

*a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10;637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);*

*b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10;637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);*

*c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou*

*fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e*

*d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).*

*Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica à transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.<sup>2</sup>*

Com base nesse entendimento, rejeita-se as alegações da recorrente de que gerava direito ao crédito das referidas contribuições o custo com o frete no transporte relativo a: a) transferências das mercadorias entre estabelecimentos, porque representava uma etapa intermediária da operação de venda e para exportação, logo, tais despesas, quando suportadas pela recorrente, eram complementares as despesas com fretes sobre vendas no ato da entrega da mercadoria ao adquirente; e b) das compras das mercadorias sujeitas a alíquota zero, porque os fretes sobre essas compras estavam oneradas pelas citadas contribuições, estando desta forma onerado o custo final da aquisição da mercadoria, pelos gravames na proporção do custo com fretes sobre tais aquisições.

Por essas considerações, por falta de amparo legal, deve ser mantida integralmente as glosas dos referidos créditos, conforme determinado pela fiscalização.

## **II) DA GLOSA DO CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDUSTRIAL.**

A falta de amparo legal foi o motivo da glosa do valor integral do crédito presumido agroindustrial apropriado pela recorrente no período fiscalizado. Segundo a fiscalização, a recorrente não exercia a atividade de cooperativa de produção agroindustrial e não comprovara que os produtos por ela exportados foram destinados à alimentação humana ou animal, conforme exigência determinada no art. 8º da Lei 10.925/2004, que segue transcrito:

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

<sup>2</sup> BRASIL. CARF. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção. Ac. 3302-003.207, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento, Sessão de 19 mai 2016.

2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos **in natura** de origem vegetal, classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;<sup>3</sup> (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

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

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

[...]

Da leitura do referido preceito legal, extrai-se que não são todos os produtos de origem animal ou vegetal nele relacionados que proporcionam o direito de apropriação de crédito presumido agroindustrial, mas apenas aqueles destinados à alimentação humana ou animal.

Segundo a fiscalização, a recorrente não exercia atividade de cooperativa de produção agroindustrial, mas de cooperativa de produção agropecuária, uma vez que a sua atividade econômica limitava-se a “limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos *in natura*”, atividade típica de cerealista, que a própria Lei 10.925/2004 havia excluído do conceito de agroindústria. Para melhor análise, transcreve-se os excertos pertinentes extraídos do relatório fiscal:

*Através do Termo de Intimação Fiscal 003, a contribuinte foi intimada a comprovar que exerceu a atividade de produção de mercadorias (agroindústria). Em resposta a intimação fiscal, a contribuinte descreveu o processo produtivo realizado que pode*

<sup>3</sup> A atual redação do inciso é a seguinte: "I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);" (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

*ser sintetizado nas seguintes etapas: 1º ETAPA: Recebimento e Classificação; 2º ETAPA – Descarga das Mercadorias; 3º ETAPA – Pré-limpeza dos Grãos; 4º ETAPA – Secagem; 5º ETAPA – Pós-limpeza; 6º Armazenagem e Controle de Qualidade; 7º ETAPA - Expedição.*

*As etapas produtivas descritas subsumem-se as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura. A própria Lei 10.925/2004 excluiu do conceito de agroindústria as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos in natura de origem vegetal. Referidas atividades foram consideradas típicas de cerealista, sendo-lhe vedado apurar o mencionado crédito presumido (§ 4º, art. 8º da Lei 10.925/2004).*

Para a fiscalização, para que fosse considerada cooperativa de produção agroindustrial, a recorrente deveria receber a produção de seu cooperado, industrializá-la e vender o produto industrializado, o que não fora feito.

De outra parte, a contribuinte alegou que desenvolve o processo produtivo/atividade econômica de beneficiamento, por meio do qual eram alteradas as características originais e obtidos os grãos aperfeiçoados/beneficiados a serem comercializados/exportados. Nos excertos a seguir transcritos, a recorrente expõe as razões pelas quais entende que fazia jus ao crédito presumido em questão:

*As aquisições de matérias-primas (produtos resultantes da atividade rural) realizadas junto a pessoas físicas ou jurídicas com suspensão, são os insumos necessários para a obtenção das mercadorias - soja beneficiada, trigo beneficiado, e milho beneficiado, classificados na NCM respectivamente nos capítulos 12 e 10. Não há que se falar em mercadorias classificadas nos capítulos 12, 10, da NCM, sem que tenhamos as matérias-primas provenientes da atividade rural, que são o principal "insumo" destas mercadorias.*

*Como se vê, as mercadorias comercializadas/exportadas pela recorrente são por ela produzidas. E, diante de mecânica do PIS e da COFINS não-cumulativa, tem fundamento para apuração o crédito presumido, no inciso II do artigo 3º das leis 10.637/2002 e art. 3º da lei 10.833/2003 combinado com o Caput do artigo 8º da lei 10.925/2004.*

Do cotejo entre o entendimento da fiscalização e o da recorrente, fica evidenciado que o cerne da controvérsia reside no tipo da atividade exercida pela recorrente, ou seja, se a atividade por ela exercida era de produção agroindustrial ou, simplesmente, de produção agropecuária.

A Lei 10.925/2004 não contém a definição da atividade de produção agroindustrial nem da atividade de cooperativa de produção agropecuária, no entanto, nos termos do art. 9º, § 2º, atribuiu à RFB a competência para regulamentar a matéria. E com base nessa competência, por meio da Instrução Normativa SRF 660/2006, o Secretário da RFB definiu a atividade de produção agroindustrial no art. 6º, I, da referida Instrução Normativa, a seguir transcrito:

*Art. 6º Para os efeitos desta Instrução Normativa, entende-se por atividade agroindustrial:*

*I - a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no **caput** do art. 5º, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990; e*

[...]

As atividades de produção de que trata o art. 2º<sup>4</sup> da Lei 8.023/1990, são as atividades rurais típicas, não exercidas pela recorrente, conforme se infere dos elementos coligidos aos autos. E as mercadorias comercializadas/exportadas pela recorrente encontram-se mencionadas no art. 5º, I, “d”, da citada Instrução Normativa, que, no período de apuração dos créditos, tinha a seguinte redação:

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

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

[...]

*d) nos capítulos 8 a 12, 15 e 16;*<sup>5</sup>

[...](grifos não originais)

No período de apuração dos créditos presumidos em apreço, os produtos exportados pela recorrente foram grãos de milho, classificados no código NCM 1005.90.10, e grãos de soja, classificados no código NCM 1201.90.00. Portanto, inequivocamente, produtos pertencentes aos capítulos 8 a 12 da NCM.

Além disso, inexistente controvérsia quanto ao fato de que tais produtos foram submetidos a processo de classificação, limpeza, secagem e armazenagem, conforme se extrai da descrição do processo produtivo apresentada pela própria recorrente. Porém, embora esse processo seja denominado de beneficiamento de grãos, ele não se enquadra na modalidade de industrialização, denominada de beneficiamento, que se encontra definida no art. 4º, II, do Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010), porque, apesar de serem submetidos ao citado processo de “beneficiamento”, os grãos de milho e soja exportados pela recorrente permanecerem na

<sup>4</sup> "Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

II - a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação. (Redação dada pela Lei nº 9.250, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas." (Incluído pela Lei nº 9.250, de 1995)

<sup>5</sup> A redação atualmente vigente tem o seguinte teor: "d) nos capítulos 8 a 12, e 15, exceto os códigos 0901.1 e 1502.00.1;" (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1223, de 23 de dezembro de 2011)

condição de produtos *in natura* e, portanto, com a anotação NT (Não Tributado) na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), o que os exclui da condição de produtos industrializados e, portanto, fora do campo de incidência do imposto, nos termos do parágrafo único do art. 2º do RIPI/2010.

Aliás, em relação ao IPI, a vedação de apropriação de créditos sobre insumos utilizados na produção de produtos com a anotação NT na TIPI foi objeto da Súmula CARF nº 20, que tem o seguinte teor, *in verbis*: “Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT.”

Assim, por se tratar de comercialização/exportação de produto *in natura*, a atividade de produção realizada pela recorrente representa típica atividade de beneficiamento de produtos agropecuários, que não se caracteriza como operação de industrialização, conforme definido na legislação do IPI, mas atividade de beneficiamento de produtos *in natura* de origem vegetal (grãos), conforme definição estabelecida no art. 3º, § 1º, III, da Instrução Normativa SRF 660/2006, a seguir transcrito:

*Art. 3º A suspensão de exigibilidade das contribuições, na forma do art. 2º, alcança somente as vendas efetuadas por pessoa jurídica:*

*I - cerealista, no caso dos produtos referidos no inciso I do art. 2º;*

*II - que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel, no caso do produto referido no inciso II do art. 2º; e*

*III - que exerça atividade agropecuária ou **por cooperativa de produção agropecuária**, no caso dos produtos de que tratam os incisos III e IV do art. 2º.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, entende-se por:*

*I - cerealista, a pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar produtos ***in natura*** de origem vegetal relacionados no inciso I do art. 2º;*

*II - atividade agropecuária, a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990; e*

*III - cooperativa de produção agropecuária, a sociedade cooperativa que exerça a atividade de comercialização da produção de seus associados, **podendo também realizar o beneficiamento dessa produção**.*

[...] (grifos não originais)

Assim, com base nas referidas definições e tendo em conta que a atividade da recorrente limita-se a mero beneficiamento dos grãos de milho e soja exportados, chega-se a conclusão de que a recorrente não exerce a atividade de cooperativa de produção agroindustrial, mas de cooperativa de produção agropecuária.

E no âmbito da cooperativa de produção agropecuária, a diferenciação entre a atividade de beneficiamento e atividade de industrialização encontra-se nitidamente

evidenciada, por exemplo, no art. 15, IV, da Medida Provisória 2.158-35/2001, a seguir reproduzido:

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

[...]

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

[...] (grifos não originais)

Outro dado relevante que ratifica a conclusão de que a recorrente exercia a atividade de produção agropecuária, em vez da atividade de produção agroindustrial, está no fato de ela ter declarado, nos respectivos Dacon do período de apuração (fls. 131/154 do citado processo nº 10010.031138/0413-61), as receitas de venda no mercado interno dos referidos produtos de origem vegetal sob regime de suspensão<sup>6</sup>, regime de tributação não aplicável às cooperativas de produção agroindustrial, mas às cooperativas de produção agropecuária, nos termos do art. 9º, III, da Lei 10.925/2004, a seguir transcrito:

*Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no **caput** do art. 8º desta Lei, **quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo**. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)*

[...] (grifos não originais)

Assim, se acatada a pretensão da recorrente, o que se admite apenas por hipótese, ela seria duplamente beneficiada, pois, além de não submeter a tributação das referidas contribuições a receita da venda dos produtos de origem vegetal comercializados no mercado interno, ainda se apropriaria, indevidamente, do valor do crédito normal vinculado às referidas receitas, o que é expressamente vedado pelo art. 8º, § 4º, II, da Lei 10.925/2004, a seguir analisado.

Não se pode olvidar que a dedução de tais créditos somente é assegurada às cooperativas de produção agroindustrial, cujas receitas de venda dos produtos fabricados com

<sup>6</sup> Os valores e o percentual de participação da receita submetida ao regime de suspensão encontram-se discriminados na Tabelas de nº 03 (fls. 644/645), integrante do processo nº 10010.031138/0413-61 (dossiê memorial), apenso a este processo.

insumos de origem vegetal, realizadas no mercado interno, sujeitam-se ao regime de tributação normal das citadas contribuições.

Também não procede a alegação da recorrente de que processo produtivo de grãos encontrava-se disciplinado na Lei 9.972/2000 e regulamentado pelo Decreto 6.268/2007 e pelas Instruções Normativas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, pois, diferentemente do alegado, os referidos diplomas normativos não tratam de processo produtivo de grãos, mas da classificação dos produtos vegetais, incluindo a classificação dos grãos. Dada essa finalidade específica, certamente, tais preceitos normativos não têm qualquer relevância para a definição do tipo de processo produtivo realizado pela recorrente, para fins de atribuição da forma de incidência das referidas contribuições. Portanto, fica demonstrado que se trata de alegação estranha ao objeto da controvérsia em apreço.

Dessa forma, por se caracterizar como cooperativa de produção agropecuária, independentemente da destinação dos produtos produzidos e comercializados (se destinada ou não à alimentação humana ou animal), a recorrente não faz jus ao aproveitamento do crédito presumido em apreço, conforme determina o art. 8º, § 4º, I, da Lei 10.925/2004, a seguir transcrito:

*Art. 8º [...]*

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

*[...]*

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

*[...]*

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

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

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

Com base nessas considerações, deve ser mantida a glosa integral dos créditos presumidos agroindustriais, indevidamente apropriados pela recorrente.

### **III) DO INDEFERIMENTO DOS CRÉDITOS VINCULADAS ÀS OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS REALIZADAS NO MERCADO INTERNO.**

De acordo com relatório fiscal e os dados apresentados nas Tabelas de nºs 03 e 04 (fls. 643/653), integrantes do processo nº 10010.031.138/0413-61 (dossiê memorial), a fiscalização propôs o deferimento apenas dos valores dos créditos básicos vinculados às receitas de exportação.

No que tange aos créditos básicos vinculados às receitas de venda realizadas no mercado interno, a fiscalização manifestou-se pelo indeferimento integral, sob o argumento de que tais operações de aquisição estavam vinculadas às receitas de venda no mercado interno não sujeitas à tributação, especificamente, as receitas de venda com suspensão e sujeitas à

alíquota zero, bem como as exclusões da base de cálculo permitidas, exclusivamente, às sociedades cooperativas, efetivamente utilizadas.

Aqui serão analisadas apenas as questões atinentes às receitas (i) das vendas com suspensão e (ii) das vendas excluídas da base de cálculo.

### **III.1) Do Indeferimento dos Créditos Vinculados às Receitas das Vendas Com Suspensão.**

Segundo a fiscalização, na condição de cooperativa agropecuária de produção, as operações de venda realizadas pela recorrente no mercado interno estavam amparadas pela regime de suspensão da incidência da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 9º da Lei 10.925/2004, em decorrência, ela deveria ter providenciado o estorno dos correspondentes créditos, conforme determinação expressa no inciso II do § 4º do art. 8º do citado diploma legal.

*Art. 8º [...]*

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

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

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

*[...] (grifos não originais)*

Por sua vez, a recorrente alegou que a restrição contida no citado preceito legal fora revogada pelo art. 17 da Lei 11.033/2004, nos termos do § 1º do art. 2º da Lei 4.657/1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro), a seguir transcrito:

*Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.*

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

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

*§ 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.*

Sem razão a recorrente, porque, embora tenha entrado em vigor posteriormente, o novo preceito legal não é incompatível e tampouco regula inteiramente a matéria disciplinada no art. 8º da Lei 10.925/2004, que instituiu o crédito presumido agroindustrial e as vedações às manutenções tanto do referido crédito presumido quanto dos créditos vinculados as receitas de venda efetuadas com suspensão por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e por cooperativa de produção agropecuária.

Diferentemente do alegado, como o citado art. 17 da Lei 11.033/2004 instituiu norma de nítido caráter geral sobre manutenção, pelo vendedor, dos créditos

vinculados às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao caso em apreço, aplica-se o disposto no § 2º do art. 2º da Lei 4.657/1942, que determina que a lei nova não revoga nem modifica a lei anterior.

Dessa forma, uma vez demonstrado que o inciso II do § 4º do art. 8º da Lei 10.925/2004 estava em plena vigência no período de apuração dos créditos em questão e ainda se encontra em vigor, por força do disposto no art. 26-A do Decreto 70.235/1972 e em cumprimento ao que determina o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho (RICARF/2015), aprovado pela Portaria MF 343/2015, aos membros das turmas de julgamento deste Conselho não podem afastar a aplicação do mencionado preceito legal.

Com base nessas considerações e tendo em conta que ficou anteriormente demonstrado que a recorrente, no período de apuração dos créditos, exercia atividade de cooperativa de produção agropecuária, com respaldo no inciso II do § 4º do art. 8º da Lei 10.925/2004, deve ser mantida a glosa integral dos créditos vinculados as receitas de venda com suspensão.

### **III.2) Do Indeferimento dos Créditos Vinculados às Receitas de Venda Excluídas da Base de Cálculo.**

De acordo com relatório fiscal, no período analisado, a contribuinte registrou exclusões de base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstas no art 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001 e no art 17 da Lei 10.684/2003, em relação as quais não lhe eram assegurado a manutenção dos créditos vinculados, sob o argumento de que como o ato cooperativo, definido no art. 79 da Lei 5.764/1971, não representava operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, logo, não existia “vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS”, conforme estabelece o art. 17 da Lei 11.033/2004. Por decorrência, não havia suporte legal para manutenção do direito ao crédito em operações não tributadas pela exclusão de base de cálculo decorrente de ato cooperativo.

Já a recorrente alegou que o conceito de ato cooperativo, contido no art. 79 da Lei 5.764/1971, não influenciava na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, porque, atualmente, o cálculo das ditas contribuições independiam de tal conceito, uma vez que tanto a base de cálculo e o fato gerador destas contribuições correspondiam ao faturamento total, independente da denominação e classificação contábil, conforme determinado pelo art. 1º das Leis 10.637/2003 e 10.833/2004.

Para a recorrente, posteriormente ao advento da Medida Provisória 1.858-6/1999, cuja redação definitiva foi mantida na vigente Medida Provisória 2.158-35/2001, os dispositivos que asseguravam isenção das citadas contribuições foram revogados, passando desde então as sociedades cooperativas a serem tributadas sobre a totalidade de suas receitas da mesma forma que as demais pessoas jurídicas, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei 9.718/1998. Em decorrência, todos os fatos que não tinham a aptidão de gerar tributos integravam o campo da não incidência, logo o resultado obtido das exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas, efetuadas pela contribuinte, correspondiam as receitas sem incidência das referidas contribuições, em virtude de não gerar receita tributável.

Não assiste razão à recorrente. No caso em tela, a não tributação das referidas contribuições não decorreu do fato de as receitas auferidas não serem submetidas à incidência das referidas contribuições, ou em razão das respectivas operações de venda estarem fora do campo incidência das referidas contribuições, conforme alegado pela recorrente, mas pelo fato

de não existir base cálculo ou a base de cálculo ter sido zerada, após efetivadas as exclusões, especificamente, asseguradas à recorrente na condição de sociedade cooperativa de produção agropecuária.

E a falta de tributação motivada pela inexistência de base cálculo, certamente, não se enquadra em nenhuma das hipóteses de manutenção do crédito das referidas contribuições, previstas no art. 17 da Lei 11.033/2004.

Com base nessas considerações, deve ser mantida a glosa integral dos créditos vinculados à base cálculo zerada, em razão das exclusões da base de cálculo das referidas contribuições, autorizadas no art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001 e no art 17 da Lei 10.684/2003, e efetuadas pela recorrente no curso do período da apuração dos créditos glosados.

#### IV) DA ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC

Em relação aos créditos escriturais da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, decorrentes da aplicação do regime da não-cumulatividade, cabe consignar que, independentemente da forma de aproveitamento (dedução, compensação ou ressarcimento), existe vedação expressa a qualquer forma de atualização ou incidência de juros, conforme expressamente consignada no artigo 13, combinado com o disposto no inciso VI do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, que seguem transcritos:

*Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

[...]

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*VI - no art. 13 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Dessa forma, como se trata de preceito legal vigente, por força do disposto no art. 26-A do Decreto 70.235/1996 e em cumprimento ao que determina o art. 62 do Anexo II RICARF/2015, os membros das turmas de julgamento deste Conselho não podem afastar a aplicação do mencionado preceito legal.

Cabe consignar ainda que, no caso em tela, não se aplica o entendimento exarado no acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.035.847/RS, submetido ao regime do recurso repetitivo, previsto no artigo 543-C do CPC, transitado em julgado em 3/3/2010, por duas razões: a) o referido julgado trata da atualização de crédito escritural oriundo da aplicação do princípio da não cumulatividade do IPI e não de crédito escritural decorrente da aplicação do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins; b) a referida decisão não trata da vedação da atualização monetária determinada no art. 13 da Lei 10.833/2003 e tampouco afasta a aplicação do referido preceito legal, bem como se enquadra em nenhuma das hipóteses excepcionais elencadas no art. 62, § 1º, do Anexo II do RICARF/2015. Para melhor compreensão, transcreve-se a seguir o enunciado da ementa do mencionado acórdão:

*PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. EXERCÍCIO DO DIREITO DE CRÉDITO POSTERGADO PELO FISCO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CRÉDITO ESCRITURAL. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA.*

*1. A correção monetária não incide sobre **os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais)**, por ausência de previsão legal.*

*2. A oposição constante de ato estatal, administrativo ou normativo, impedindo a utilização do direito de crédito oriundo da aplicação do princípio da não-cumulatividade, descaracteriza referido crédito como escritural, assim considerado aquele oportunamente lançado pelo contribuinte em sua escrita contábil.*

*3. Destarte, a vedação legal ao aproveitamento do crédito impele o contribuinte a socorrer-se do Judiciário, circunstância que acarreta demora no reconhecimento do direito pleiteado, dada a tramitação normal dos feitos judiciais.*

*4. Consectariamente, ocorrendo a vedação ao aproveitamento desses créditos, com o conseqüente ingresso no Judiciário, posterga-se o reconhecimento do direito pleiteado, exurgindo legítima a necessidade de atualizá-los monetariamente, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 490.547/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.09.2005, DJ 10.10.2005; EREsp 613.977/RS, Rel. Ministro José Delgado, julgado em 09.11.2005, DJ 05.12.2005; EREsp 495.953/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 27.09.2006, DJ 23.10.2006; EREsp 522.796/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 08.11.2006, DJ 24.09.2007; EREsp 430.498/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 26.03.2008, DJe 07.04.2008; e EREsp 605.921/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008).*

*5. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.<sup>7</sup> (grifos não originais)*

Com base nessas considerações, fica demonstrada a impossibilidade de acolher a sua pretensão da recorrente, com vistas à atualização dos valores dos créditos em apreço com base na variação da taxa Selic.

## **VI) DA CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, em relação às questões aqui analisadas, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

<sup>7</sup> BRASIL. STJ. REsp 1035847/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/06/2009, DJe 03/08/2009.

## Voto Vencedor 2

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à reversão total da glosa relativa aos créditos vinculados às vendas de adubos, fertilizantes e sementes pela recorrente aos seus associados, as quais tiveram as alíquotas da contribuição para o PIS e da COFINS reduzidas a zero pelo art. 1º da Lei 10.925/2004.

Salienta-se que tais créditos foram glosados originalmente por falta de apresentação de documentos, como todos os demais créditos solicitados. Porém em diligência requerida pela DRJ, restou consignado em relatório fiscal a manutenção da referida glosa em razão de tais valores consistirem em exclusões da base de cálculo das cooperativas, nos termos do artigo 15 da MP nº 2.158-35/2001:

*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:*

[...]

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

[...]

No tópico seguinte "EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO", a autoridade fiscal justificou a glosa dos créditos vinculados a exclusões do artigo 15 da MP nº 2.158-35/2001, em razão da não previsão da manutenção de créditos vinculados à exclusões de base de cálculo na redação do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, a seguir transcrito:

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

Acrescentou ainda que tais operações são atos cooperativos conforme definição contida no artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, e, portanto, não configurariam operações de compra e venda, conforme extrai-se do excerto abaixo do relatório fiscal:

*"O conceito de ato cooperativo está disposto na Lei nº 5.764/71 (que "define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas"):*

*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. Grifou-se.*

*A luz do dispositivo legal, o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Portanto, não existe “vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS (art. 17 da Lei nº 11.033/2004). Por decorrência, não há suporte legal para manutenção do direito ao crédito em operações não tributadas pela exclusão de base de cálculo decorrente de ato cooperativo.”*

Verifica-se, de fato, que as operações consideradas como vendas de adubos, fertilizantes e sementes aos associados se subsumem à definição de ato cooperativo nos termos do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971, e neste sentido, impende<sup>8</sup> reproduzir a recente decisão do STJ no REsp nº 1.164.716/MG, transitado em julgado em 22/06/2016 e submetido à sistemática de recursos repetitivos, na qual restou decidido que os atos cooperativos não implicam operações de compra e venda, conforme ementa abaixo transcrita:

*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 DESPROVIDO.*

*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. 126), 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 desprovimento do Recurso Especial.*

*5. Recurso Especial desprovido.*

<sup>8</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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.

#### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3a. Região) e Humberto Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Sustentaram, oralmente, a Dra. HERTA RANI TELES, pela recorrente, e o Dr. JOÃO CAETANO MUZZI FILHO, pela interessada: ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS - OCB

Brasília/DF, 27 de abril de 2016 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

Assim, tais operações não podem ser consideradas como mercantis, e, portanto, não se tratam de vendas, configurando operações não incidentes e não receitas de vendas não incidentes. Salienta-se que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 dispôs especificamente sobre vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, mas não genericamente sobre parcelas ou operações não incidentes.

Destarte, entendo ser inaplicável o referido artigo para efeito de vinculação de créditos a estas parcelas. Porém, a glosa pura e simples dos créditos vinculados a estas operações, conforme realizada pela autoridade fiscal, parece-me equivocada. É que tais créditos referem-se a custos, despesas e encargos comuns que foram vinculados a estas parcelas mediante rateio entre receitas.

Assim, não sendo tais operações receitas de vendas, também não podem compor o rateio para vinculação de créditos tomados sobre custos, despesas e encargos comuns (por exemplo, energia elétrica), devendo tal rateio ser feito, excluindo estas operações de seu denominador, e redistribuindo os créditos comuns às demais parcelas de receitas consideradas, devendo ser reanalisada a possibilidade de desconto, compensação ou ressarcimento, de acordo com a nova natureza e conforme o decidido neste julgamento.

Frise-se que a decisão não se refere às aquisições específicas de adubos, sementes e fertilizantes, as quais não geraram créditos, pois que sujeitaram-se à alíquota zero, como, inclusive, confirmado pelo patrono da recorrente em sustentação oral.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**