



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13161.720683/2012-66
ACÓRDÃO	3101-004.579 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA AGROPECUÁRIA E INDUSTRIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

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

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO. DECISÃO DEFINITIVA.

A decisão da autoridade administrativa que indefere pedido de retificação de PER/Dcomp é definitiva e não comporta o rito do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72).

DIREITO CREDITÓRIO. RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. POSSIBILIDADE. APÓS ESCOAMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS PARA ANÁLISE DO PEDIDO. TAXA SELIC.

O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007), nos termos do julgamento do REsp nº 1.767.945, em sede de Recurso Repetitivo, pelo STJ.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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

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

revoga uma norma específica, a vedação do §4º do artigo 8º permanece em vigor.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA E INDUSTRIAL. VENDAS AOS ASSOCIADOS. RECEITA 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 a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte que tem como objeto capítulo do acórdão da DRJ que não conheceu parcialmente da manifestação de inconformidade por ter sido interposta em face de decisão definitiva da autoridade administrativa, a qual não comporta o rito do processo administrativo fiscal. Na parte conhecida, voto por dar-lhe parcial provimento, apenas no sentido de reconhecer o direito à correção monetária do crédito eventualmente reconhecido, pela Taxa Selic, a partir do primeiro dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR):

Trata o presente processo do pedido eletrônico de ressarcimento – PER nº 00112.10905.010908.1.1.11-5866 relativo ao crédito de Cofins vinculado às receitas não cumulativas do mercado interno não tributado (MINT) do 2º trimestre de 2008, que solicita o valor de R\$ 566.553,32.

O processo trata, também, do pedido eletrônico de ressarcimento retificador – PER nº 08498.10674.100413.1.5.11-3600, o qual solicitou a retificação do PER acima, com aumento do valor solicitado para R\$ 575.349,06.

O pleito da interessada (PER original e retificador) foi analisado pela unidade de origem, Delegacia da Receita Federal do Brasil em Dourados – MS, que emitiu, em 21/07/2014, o Despacho Decisório GAB/DRF/DOU/MS nº 348/2014, por meio do qual:

(i) indeferiu a retificação do PER nº 00112.10905.010908.1.1.11-5866 efetuada pelo PER nº 08498.10674.100413.1.5.11-3600, com a observação de que a decisão da autoridade administrativa, em conformidade com o art. 78 da IN RFB nº 1.300, de 2012, neste ponto era definitiva;

(ii) não reconheceu qualquer direito creditório de Cofins – MINT do 2º trimestre de 2008, com o conseqüente indeferimento do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 00112.10905.010908.1.1.11-5866, ressaltando o direito da contribuinte apresentar manifestação de inconformidade, no prazo de 30 dias, conforme o rito processual do Decreto 70.235, de 1972, em relação a este ponto.

Note-se que referido despacho decisório teve por base o Parecer SARAC/DRF/DOU/MS Nº 286/2014 e, também, as conclusões contidas no Relatório Fiscal de fls. 440/462, o qual relata procedimento fiscal que analisou os pedidos de ressarcimento acima (original e retificador), bem como outros pedidos de ressarcimento das contribuições (PIS e Cofins), relativos ao mercado externo (créditos vinculados às receitas de exportação) e ao mercado interno não tributado (créditos vinculados às receitas do MINT – art. 17, da Lei 10.033, de 2004), do primeiro, segundo e terceiro trimestres de ano-calendário de 2008.

Consoante se verifica nos mencionados documentos (parecer e relatório fiscal) o indeferimento do pedido de retificação baseia-se no argumento de que a situação de fato subsume-se ao parágrafo único do art. 88 da IN RFB nº 1.300/2012. Ou seja, a autoridade a quo sustenta que o pedido de retificação foi apresentado após a formalização da intimação fiscal que solicitou a apresentação dos documentos comprobatórios relativos aos créditos informados no pedido de ressarcimento original e que, portanto, consoante o previsto no referido dispositivo legal, ele deve ser indeferido.

Já no que diz respeito ao crédito solicitado, considerando-se que a análise fiscal foi realizada de forma agrupada em relação aos dois tipos de créditos solicitados (exportação e MINT), é de separar, em dois tópicos distintos, os motivos que

levaram as glosas dos créditos vinculados ao mercado externo e a glosas dos créditos vinculados ao mercado interno não tributado (MINT).

Mercado Externo

No tocante ao mercado externo (de exportação), conforme as argumentações constantes do relatório fiscal, constata-se que as glosas de créditos deram-se em relação ao crédito presumido da agroindústria. Os créditos básicos informados pela manifestante foram integralmente deferidos com a utilização do método do rateio proporcional (relação percentual existente entre a receita bruta de exportação e a receita bruta total) para determinação dos créditos (custos, despesas e encargos comuns) vinculados à exportação.

No caso, portanto, a autoridade a quo sustenta que a manifestante não possui o direito à apropriação do crédito presumido da agroindústria, previsto no 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Relata que, no período analisado, consoante informações constantes dos Dacon e dos arquivos Digitais da IN SRF 86/2001, a interessada efetuou a exportação de soja (NCM 1201.90.00) e de milho (NCM 1005.90.10), com predominância maciça de soja. Argumenta que, para realizar a apropriação de referido crédito, a pessoa jurídica (ou cooperativa) teria que necessariamente realizar a produção dos produtos classificados nos capítulos 8 a 12 da NCM. Diz que a legislação (IN SRF nº 660) faz uma distinção importante entre Cooperativa Agroindustrial e Cooperativa Agropecuária; que a primeira, ao realizar a produção de mercadorias nos termos do 8º da Lei nº 10.925, de 2004, pode apurar o crédito presumido; e que a segunda, ao exercer atividade de comercialização da produção de seus associados, podendo, também, realizar o beneficiamento dessa produção, não possui o direito à apropriação do citado crédito presumido. Diz que a cooperativa agropecuária, cuja definição encontra-se disposta no inciso III, §1º, art. 3º da IN SRF nº 660, na verdade, realiza as vendas com suspensão das contribuições (PIS e Cofins), estando impedida de efetuar a apropriação do crédito presumido, conforme o inciso II, §4º do art. 8º mencionado. Argumenta, também, que as atividades desenvolvidas pela cooperativa, consoante a descrição do processo produtivo, são consideradas atividades típicas de cerealista, restando vedada a apuração do crédito (§4º, art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004).

A autoridade a quo sustenta, ainda, que: (a) para ter direito ao crédito presumido acima devem restar comprovados que os produtos fabricados foram destinados à alimentação humana ou animal; e (b) que o valor do crédito presumido em voga somente pode ser utilizado para dedução das contribuições (PIS e Cofins) apuradas. No que diz respeito ao item (a), argumenta que o ônus da comprovação é da agroindústria interessada na apropriação do crédito e que a exportação pode inviabilizar a comprovação de tal requisito. Quanto ao item (b), diz que a redação dos art. 8º e 15 da Lei nº 10.925, de 2004, são claros nessa determinação e, também, que essa é a orientação contida no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 15 de 2005.

Mercado Interno Não Tributado

Para esse segundo tipo mercado, constata-se, conforme o relato da fiscalização, que a manifestante apropriou-se de créditos vinculados: às vendas com suspensão; às vendas com alíquota zero; e às exclusões das bases de cálculo das contribuições, permitidas às sociedades cooperativas. Constata-se, ainda, que as glosas integrais, tanto em relação aos créditos básicos quanto em relação aos créditos presumidos, foram efetivadas com base nos seguintes argumentos:

- Créditos vinculados às vendas com suspensão. Sustenta que, de acordo com a Lei nº 10.925, de 2004, e em consonância com os argumentos constantes do tópico anterior (Mercado Externo), as atividades da empresa, no tocante à comercialização de grãos, devem ser caracterizadas como atividade cerealista, e não, como quer a contribuinte, como atividade agroindustrial. Nessa direção, argumenta que as vendas realizadas pela manifestante estavam sujeitas à suspensão das contribuições (art 9º) e que a cooperativa estava impedida de se apropriar do crédito presumido da agroindústria, conforme o contido no inciso II, §4º, art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

- Créditos vinculados às vendas com alíquota zero. Argumenta que as vendas de insumos (adubos, fertilizantes e sementes) pela cooperativa aos seus associados, independentemente de serem tributadas à alíquota zero, devem ser registradas como exclusão da base de cálculo, nos termos do art. 15 da MP nº 2.158, de 2001. Argumenta, também, que as exclusões das bases de cálculo das contribuições (como se verifica no item a seguir) não concedem o direito à manutenção dos créditos.

- Créditos vinculados às exclusões das bases de cálculo das contribuições, permitidas às sociedades cooperativas. Relata que a cooperativa registrou diversas exclusões das bases de cálculo das contribuições (repasse a associados e dispêndios e custos agregados conforme as previsões legais contidas no art. 15 da MP nº 2.158, de 2001, art. 17 da Lei nº 10.984, de 2003, e artigos 11 e 23 da IN RFB nº 635, de 2005) e as tratou como sendo hipóteses de não incidência das contribuições, para efeitos de manutenção dos créditos da não cumulatividade, conforme as previsões contidas no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Sustenta, entretanto, que o legislador ordinário (parágrafo único, art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971) estabeleceu tratamento diferenciado para o “ato cooperativo”, ou seja, argumenta que, consoante disposto legal, o “ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”. Nesse sentido, sustenta que não existe previsão legal para a manutenção do crédito vinculado as operações sujeitas à exclusão da base de cálculo, ou, em outras palavras, que no caso de vendas para cooperados a respectiva receita deve ser excluída das bases de cálculos das contribuições (PIS e Cofins) e que essa exclusão não concede o direito a manutenção dos créditos da não cumulatividade, uma vez que ela (a exclusão) não se amolda a nenhuma das hipóteses previstas no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

A interessada foi cientificada do despacho decisório em 25/07/2014 e apresentou, em 15/08/2014, manifestação de inconformidade, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após identificar-se e caracterizar o processo administrativo, a interessada faz um breve relato dos fatos, destacando que desenvolve atividade agroindustrial e sustentando que os fundamentos constantes do despacho decisório são equivocados, posto que tem o direito ao crédito solicitado nos Pedidos de Ressarcimento (original e retificador).

No mérito insurge-se, primeiramente, contra o indeferimento da retificação do pedido de ressarcimento. Argumenta que o relatório fiscal está equivocado no que diz respeito a data da ciência da intimação para a apresentação de documentos relativos ao crédito solicitado. Diz que o pedido de retificação foi transmitido anteriormente (10/04/2013) a data da ciência (25/04/2013) do início do procedimento fiscal (MPF nº 0140200.2013.0002-0) e que, portanto, é equivocada a data de ciência mencionada no relatório fiscal (25/01/2013). Sustenta, também, que o parágrafo único do art. 88 da IN RFB nº 1.300, de 2012, não pode ser interpretado de forma isolada. Diz que ao se interpretar, de forma sistêmica, o mencionado art. 88 em conjunto com o art. 107 da mesma instrução normativa chega-se à conclusão de que o impedimento de retificação aplica-se tão somente para os casos em que os contribuintes já tenham sido intimados da decisão administrativa final, proferida pelo titular da Delegacia da Receita Federal, que verse sobre o mérito do crédito objeto do pedido de ressarcimento. Nesse sentido, afirma que o Termo de Intimação PER/Dcomp nº de rastreamento 020462112, com ciência ocorrida em 11/04/2012, não pode ser considerado decisão administrativa final para efeitos de aplicação do mencionado art. 107. Diz, também, que o despacho decisório viola o art. 165 do CTN, bem como o art. 2º da Lei 9.784, de 1999. Acrescenta que no momento da retificação o processo de análise do crédito encontrava-se em fase de instrução e que o pedido retificador não trouxe nenhuma desvantagem ao fisco, pois o procedimento fiscal, que foi iniciado somente em 25/04/2013 (após a entrega da retificação, portanto), efetuou diligências e análise de documentos que possibilitaram verificar a materialidade do crédito. Ainda nessa direção, sustenta, com base em julgados do CARF, que os aspectos materiais devem prevalecer sobre os aspectos formais e que diante da existência comprovada do equívoco (no preenchimento do PER original) a retificação do pedido deveria ter sido realizada de ofício pela fiscalização.

Na seqüência, a manifestante apresenta um apanhado geral da legislação das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins), destacando os pontos que entende importante para defesa de seus argumentos.

Por primeiro, traz um panorama sobre as premissas que moldaram, ou fundamentaram, a instituição das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins). Diz que os créditos apurados sobre custos, despesas e encargos não se tratam de

suspensão ou exclusão do crédito tributário que merecem ser interpretados na forma do disposto do art. 111 do CTN, mas sim que representam mecanismo para operacionalizar e assegurar a não cumulatividade das contribuições, para o fim de manter a carga tributária e a completa desoneração das mercadorias exportadas. Argumenta, também, que a legislação deve ser interpretada de forma sistemática, de modo que ocorra a aplicação da não cumulatividade de modo completo, ou seja, de que o direito aos créditos recaia sobre todas as despesas que são necessárias para a obtenção das receitas.

Por segundo, discursa sobre os créditos vinculados às exportações. Argumenta que as previsões constitucionais não fixam nenhuma restrição quanto ao aproveitamento dos créditos das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins). Diz, também, que a legislação infraconstitucional (Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003) estabeleceu uma mecânica própria, que assegura a manutenção dos créditos não cumulativos, cujo objetivo é a não incidência das contribuições nas exportações de produtos nacionais.

E por último, faz um breve histórico a respeito do denominado mercado interno não tributado – MINT. Explica que inicialmente, quando da introdução do sistema não cumulativo das contribuições, o ressarcimento/compensação de saldo de créditos somente era permitido em relação aos créditos vinculados às receitas de exportação. Diz, também, que com a introdução do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, os contribuintes obtiveram o direito à manutenção dos créditos vinculados às vendas com suspensão, isenção, alíquota zero e não incidência (mercado interno não tributado) e que, após, com a introdução do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, os saldos relativos a esse crédito (vinculados ao MINT) tornaram-se ressarcíveis (possibilidade de ressarcimento e compensação com outros tributos). Acrescenta que no ano de 2004 as cooperativas foram autorizadas a ingressarem no sistema da não cumulatividade, com a permissão de algumas exclusões: ressalta que “estas exclusões denominam-se de não incidência” e que a não incidência é “a parcela que não é capaz de gerar débitos tributários.” A seguir, a manifestante passa a defender o direito ao crédito solicitado, ou seja, defende a possibilidade de manutenção e ressarcimento de créditos das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins) vinculados às vendas com suspensão, com alíquota zero e concernentes às exclusões das bases de cálculo.

Por primeiro, no tocante às vendas com suspensão, sustenta que o direito à manutenção do crédito encontra-se previsto no art. 17 da Lei 11.033, de 2004, e o direito ao ressarcimento no Art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Diz que, inicialmente, os créditos relativos às vendas com suspensão previstas no Art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, eram vedadas, conforme § 4º do art 8º dessa mesma lei, mas que referida vedação foi derogada com a entrada em vigor do art 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Argumenta que a derrogação ocorreu em decorrência da aplicação do Art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Lei 4.657, de 1942), ou seja, porque a lei nova tratou a matéria de forma específica e diversa. Sustenta, também, que a Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006 (art. 3º, § 2º) contraria o

disposto nos art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e Art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, uma vez que impede, de forma ilegal, o aproveitamento (e ressarcimento) dos créditos vinculados às suspensões previstas no Art. 9º da Lei nº 10.925, 2004.

Por segundo, defende que possui o direito à manutenção dos créditos (das contribuições não cumulativas) relativos às vendas de produtos que estavam sujeitos à aplicação de alíquota zero. Argumenta que as sociedades cooperativas estão sujeitas as mesmas normas que são aplicadas às demais pessoas jurídicas e que a natureza das receitas não se altera pelo fato de ela ser uma sociedade cooperativa. Diz que a base de cálculo das contribuições não cumulativas, conforme definido no art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é o faturamento, o qual compreende a receita total da pessoa jurídica, independentemente de classificação contábil. Argumenta, também, que a aplicação da alíquota zero independe do contribuinte ser ou não sociedade cooperativa e que as exclusões da base de cálculo, permitidas às sociedades cooperativas, não podem ocasionar nenhum prejuízo a sistemática da não cumulatividade.

E, por último, argumenta que as exclusões das bases de cálculo das contribuições, permitidas às sociedades cooperativas, são consideradas como não incidência e, conseqüentemente, concedem o direito à manutenção dos créditos a elas vinculados, consoante o disposto no art. 17 da Lei 11.033, de 2004, bem como o direito ao ressarcimento, conforme as previsões contidas no Art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Argumenta, primeiramente, que a não incidência é todo o montante de receita que não é capaz de gerar débitos tributários e que, no caso, as exclusões permitidas fazem com que não haja base de cálculo para tributação, ou seja, que a maior parte do faturamento da cooperativa é excluído das bases de cálculo das contribuições e torna-se faturamento que não é sujeito à incidência das contribuições. No tocante ao conceito de ato cooperado, previsto no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, diz que ele deve ser utilizado tão somente para fins de aplicação do Imposto de Renda e da CSLL, uma vez que nesses tributos se faz necessário distinguir o resultado obtido em função das operações originárias e não originadas de atos cooperativos; diz, também, que esse conceito não influencia na apuração das contribuições, uma vez que o fato gerador delas corresponde ao faturamento total, o qual independe de qualquer classificação contábil. Acrescenta que a fiscalização fez interpretação extensiva da legislação, criando regras e procedimentos não previstos na legislação, concedendo tratamento prejudicial as cooperativas em relação as demais pessoas jurídicas.

A manifestante pugna, ainda, para que os seus créditos sejam ressarcidos com a aplicação de atualização monetária, pela taxa Selic, desde o momento em que o crédito poderia ter sido aproveitado até o efetivo ressarcimento. Argumenta, em síntese, que o Decreto nº 2.138, de 1997, ao equiparar os institutos da restituição e do ressarcimento, autorizou a aplicação da taxa Selic para ambos. Sustenta, também, que, no presente caso, os créditos não puderam ser aproveitados na época oportuna por óbice do fisco e que este fato ocasionou/ocasiona lesão ao

patrimônio da interessada. Nesse sentido, diz que por questão de justiça o ressarcimento do crédito deve ser recomposto com atualização monetária pela taxa Selic. Ademais, para defesa de sua tese, colaciona na peça de defesa cópia de Acórdãos (ou parte de votos) judiciais, do STJ e do TRF4.

Diante do exposto, a manifestante requer a reforma do despacho decisório contestado para o fim de: (i) aceitar o pedido de ressarcimento retificador; (ii) reconhecer o direito a manutenção dos vinculados às receitas sujeitas à suspensão, à alíquota zero e às exclusões das bases de cálculo permitidas às sociedades cooperativas; e (iii) ressarcir os créditos pleiteados com a incidência da taxa Selic, a partir de cada período de apuração.

É o relatório.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR), por meio do Acórdão nº 06-66.897, de 28 de junho de 2019, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, mantendo-se o despacho decisório contestado, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO. DECISÃO DEFINITIVA.

A decisão da autoridade administrativa que indefere pedido de retificação de PER/Dcomp é definitiva e não comporta o rito do processo administrativo fiscal (Decreto 70.235, de 1972).

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

RESSARCIMENTO. CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. JUROS COM BASE NA TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

Os valores pagos a título de ressarcimento das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins) não ensejam a incidência de juros compensatórios, com base na taxa SELIC, conforme previsão legal estabelecida na leis de regência das mesmas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADO. CEREALISTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Como o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, estabeleceu disposições gerais, aplicáveis a todas as pessoas jurídicas que realizam vendas para o mercado interno não tributado, ele não revogou a proibição contida no inciso II, §4º, art. 8º da Lei

10.925, de 2004, relativa à impossibilidade de apropriação de créditos das contribuições não cumulativas por parte das empresas cerealistas.

COOPERATIVA. VENDA A ASSOCIADOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

As vendas de produtos realizadas pela cooperativa aos seus associados, independentemente de serem tributadas ou não, devem ser registradas como exclusão da base de cálculo das contribuições.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. COOPERATIVAS. TRATAMENTO. MERCADO INTERNO NÃO TRIBUTADO.

As exclusões das bases de cálculo das contribuições (PIS e COFINS), permitidas às sociedades cooperativas, não podem ser configuradas como hipóteses de não incidência para fins de ressarcimento/compensação dos créditos vinculados ao denominado mercado interno não tributado (art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004).

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente COOPERATIVA AGROPECUÁRIA E INDUSTRIAL - COOAGRI interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na manifestação de inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DA ANÁLISE DOS PEDIDOS RETIFICADORES

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reitera *ipsis litteris* os argumentos expostos na manifestação de inconformidade, nos seguintes termos:

Relativo o saldo de créditos acumulados no 2º trimestre de 2008, originalmente a contribuinte havia protocolado eletronicamente os pedidos de ressarcimento do saldo credor de PIS e Cofins, através de PERDCOMP's transmitidos em 01/09/2008.

Ocorreu que em 2013, mediante procedimentos de revisão do período, a contribuinte constatou ter equivocadamente informado no referido PERDCOMP saldo de crédito inferior ao que deveria ter sido informado, e assim não tendo o crédito ainda sido objeto de análise pela RFB; afim de corrigir o equívoco em 10/04/2013, protocolou os PERDCOMP's retificadores dos pedidos de ressarcimento relativo o saldo credor do trimestre.

Entretanto, considerando a retificação e, após a fiscalização ter efetuado a análise das informações e documentos relativos ao período retificado; tendo executado as diligências que possibilitaram elaborar seu entendimento quanto ao mérito, (conforme trataremos mais adiante) a delegacia da RFB de Dourados, entendeu que o PERDCOMP retificador não poderia ser aceito e o crédito pleiteado deveria ser indeferido em razão de entender que a contribuinte não poderia ter efetuado a retificação do pedido de ressarcimento conforme equivocados argumentos expostos no Relatório Fiscal elaborado pela fiscalização e parecer SARAC anexo ao Despacho Decisório proferido pela DRF/DOU.

Segundo o argumento exposto no Relatório Fiscal, elaborado pela fiscalização ao final da análise das informações e documentos do período, o crédito deveria ser indeferido em virtude de que, os pedidos de ressarcimento retificadores transmitidos em 10/04/2013, teriam sido protocolados em data "supostamente" posterior a ciência pela contribuinte ao Termo de Início de Procedimento Fiscal relativo ao MPF, cuja intimação para a apresentação dos documentos para análise do crédito, segundo informação transcrita no Relatório Fiscal teria ocorrido em 25/01/2013.

Assim, em sua interpretação equivocada e isolada no parágrafo único do art. 88 da IN RFB 1.300/2012, o crédito por força deste dispositivo, segundo o entendimento fazendário deveria ser indeferido, mas vejamos:

Parágrafo único. A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da Declaração de Compensação será indeferida quando formalizada depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.

Todavia, como veremos na sequência este dispositivo não pode ser interpretado de forma isolada. Entretanto, mesmo que por um momento seja aceita tal interpretação isolada, mesmo assim o entendimento contido no Relatório fiscal é equivocado, na medida que, a contribuinte não tomou ciência da intimação contida no TIPF em 25/01/2013 (janeiro) conforme informação contida no Relatório Fiscal, mas somente em 25/04/2014 (abril) mediante ciência pessoal, do início dos procedimentos que se o Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 0140200.2013.00020, também datado de 25/04/2014, cuja veracidade pode ser consultada no site www.receita.fazenda.gov.br através do código de acesso 84926688.

Portanto fica evidente que o argumento contido no Relatório Fiscal dever ser afastado, uma vez que pedido de ressarcimento em formulário foi protocolado antes da intimação referida no Relatório Fiscal, logo, s.m.j., se trata de mero equivoco fazendário, na transcrição de datas pela fiscalização em seu relatório. Ou, nos dizeres do Decreto 70.235, de "lapso manifesto".

Ocorre que, além do equivoco de datas contido no Relatório Fiscal, a SARAC ao se manifestar sobre o relatório fiscal, também lastreando seu entendimento da análise isolada do parágrafo único do art. 88 da IN RFB 1.300/2012, em seu

parecer que acompanha o Despacho Decisório da DRF, alega que a retificação do referido PERDCOMP não poderia ser aceita em virtude de ter sido transmitida somente após a contribuinte ter sido cientificada em 11/04/2012 do Termo de Intimação PER/DCOMP n° de rastreamento 020462112 que a intimou a transmitir os arquivos digitais previstos na IN 86/2001 em conformidade com o formato previsto no ADE COFIS n° 15/2001.

O fato é, que a decisão contida do Despacho Decisório da DRF-DOU em indeferir, considerando não aceito o pedido de ressarcimento retificador, protocolado em 10/04/2013, decorre da isolada e equivocada interpretação do parágrafo único do art. 88 da IN RFB 1.300/2012, sendo certo que, para compreensão sobre quando e quais impedimentos se aplicam à retificação do pedido de ressarcimento, deve-se efetuar a interpretação sistêmica do art. 88 (considerando o caput) combinado com o art. 107 da IN RFB 1.300/2012, conforme disposto a seguir:

*Art. 88. O pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e a Declaração de Compensação **somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador** e, observado o disposto nos arts. 89 e 90 no que se refere à Declaração de Compensação.*

Parágrafo único. A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da Declaração de Compensação será indeferida quando formalizada depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.

(...)

*Art. 107. **Considera-se pendente de decisão administrativa, para fins do disposto nos arts. 88, 93 e 97, a Declaração de Compensação, o pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso, em relação ao qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pelo titular da DRF, Derat, Demac/RJ, Deinf, IRF ou ALF competente para decidir sobre a compensação, a restituição, o ressarcimento ou o reembolso, (grifos acrescidos)***

Ou seja, conforme análise sistêmica destes dispositivos, fica evidente que o único requisito de impedimento para que não se possa retificar o pedido de ressarcimento é caso a contribuinte já ter sido intimada através de Despacho Decisório proferido titular da DRF da decisão administrativa final sobre o mérito do crédito objeto do pedido de ressarcimento.

Tal procedimento, de forma sensata, visa evitar que uma vez já decido sobre o mérito do pedido de ressarcimento, algum contribuinte intencione rediscutir no mesmo período de apuração algo que já foi decidido pela autoridade de piso.

Certo é que no caso em questão, até então, o processo se encontrava em fase de instrução, ainda não se estava discutindo mérito, e, portanto, ao contrario do entendimento da fiscalização não havia nenhuma restrição o impedimento normativo que impedisse a contribuinte de efetuar o protocolo do pedido de ressarcimento retificador, uma vez que relativo ao pedido de ressarcimento

original não havia sido emitido nenhum Despacho Decisório proferido titular da DRF contendo decisão administrativa final relativo ao período analisado.

Assim, não cabe o argumento que a Intimação recebida pela contribuinte em 11/04/2012, impediria a partir desta data a retificação do pedido de ressarcimento, um vez que, aquela comunicação não se trata de Despacho Decisório contendo a decisão administrativa final nos termos do art. 107 da IN RFB 1.300/2012.

Portanto, em se tratando a referida Intimação de um documento que não tratou da análise final do mérito na forma do art. 107 da IN 1.300/2012, tal documento não pode ser equiparado a um Despacho Decisório, pois somente agora, após a conclusão do MPF 0140200.2013.00020 é que o mérito do processo, como trataremos a seguir, foi analisado, sendo tão somente agora, proferido o Despacho Decisório para que se possa propor o presente recurso.

Para além disso, considerando que o crédito no momento do protocolo em formulário não estava albergado pela prescrição/decadência nos termos do Decreto 20.910/32, não aceitar que a contribuinte possa solicitar o pedido de ressarcimento completar contraria o art. 165 do CTN.

De igual forma, o pedido de ressarcimento retificador não trouxe nenhuma desvantagem ao fisco, pois como já mencionado, mediante MPF iniciado em 25/04/2013, a fiscalização efetuou as diligências e análise dos documentos que possibilitaram verificar a materialidade do mérito do crédito.

E, como de conhecimento, na realização do direito, os aspectos materiais prevalecem em relação aos aspectos formais.

Neste sentido, as alegações utilizadas no intendo de justificar o indeferimento é que pode ser considerado prejudiciais a administração pública, pois, não haveria sentido em promover esforços para efetuar todos os procedimentos fiscais visando a melhor análise do mérito, como ocorreu e, ao final de tudo, dizer que aspectos formais são razão para o indeferimento.

Pelo exposto, considerando os procedimentos adotados no Processo em comento, o entendimento externado pela fiscalização, s.m.j., está violando o artigo 2º da lei 9.784/99, na medida que não se coaduna com os princípios que devem nortear a administração pública, dentre eles os da objetividade; adequação de meios e fins; simplicidade; interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público; constantes no § único do mencionado artigo, veja-se:

[...]

O fato é que, comprovado o equívoco no preenchimento do PERDCOMP original, comprovada a materialidade do mérito, conforme análise efetuada pela fiscalização através de MPF, a correção deste equívoco por meio do pedido de ressarcimento retificador, não pode ser invalidada.

[...]

Assim, uma vez que relativamente ao período, a fiscalização efetuou a análise dos documentos e informações necessárias para averiguar o mérito, o pedido de ressarcimento retificador não poderia ser indeferido, por excesso de formalismo.

Há que se ter presente que, na realização do direito, os aspectos materiais devem prevalecer em relação aos aspectos formais, em homenagem ao princípio da verdade material.

Por entender que todas as alegações e matérias controvertidas foram devidamente dirimidas no v. acórdão recorrido, transcrevo os fundamentos expostos no r. *decisum*, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

Conforme se verifica pela leitura do relatório acima, foram dois os pontos tratados na decisão administrativa contestada: o indeferimento da retificação do pedido de ressarcimento; e o indeferimento do direito creditório solicitado.

Em relação ao indeferimento da retificação, a autoridade a quo fez constar, no despacho decisório e também no parecer da Sarac, que a decisão da autoridade administrativa neste ponto era definitiva. O fundamento legal que embasa essa decisão é o art. 78 da IN RFB nº 1.300, de 2012, abaixo reproduzido (cujo conteúdo semelhante encontra-se disposto no art. 140 da IN RFB nº 1.717, de 2017, que substituiu a mencionada instrução nº 1.300).

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

“(...

Art. 78. É definitiva a decisão da autoridade administrativa que indeferir pedido de retificação ou cancelamento de que tratam os arts. 87 a 90 e 93.

(...)”

Ainda que assim não fosse, nota-se que não é possível, em relação a esse ponto, admitir a manifestação de inconformidade como pretende o contribuinte.

Isto porque, a possibilidade do contencioso administrativo no tocante aos pedidos de ressarcimento, restituição e compensação, encontra fundamento no art. 77 da IN RFB nº 1.300, de 2012, reproduzido a seguir (cujo conteúdo semelhante encontra-se disposto no art. 135 da IN RFB nº 1.717, de 2017).

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

“(...

Art. 77. É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso ou, ainda, da data da ciência do despacho que não homologou a compensação por ele efetuada, apresentar manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido ou a não homologação da compensação. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1425, de 19 de dezembro de 2013)

(...)”

Porém, no presente caso, o ato praticado pela autoridade administrativa foi o de não admissão de declaração de compensação retificadora, cuja contestação não está abrangida no dispositivo legal acima.

Em resumo, de acordo com a legislação acima, no caso de indeferimento de retificação de pedido de ressarcimento não cabe apresentação de recurso no âmbito do processo administrativo fiscal (Decreto 70.235, de 1972).

Ademais, salvo melhor juízo, não há qualquer equívoco a ser retificado de ofício pela fiscalização, uma vez que a recorrente se limitou a alegar que a fiscalização indicou datas equivocadas de ciência da intimação para apresentação de documentação comprobatória do direito creditório, sem apresentar, entretanto, qualquer documentação comprobatória do alegado. Assim, subsiste a conclusão adotada no Parecer nº 286/2014, nos seguintes termos:

[...] o contribuinte transmitiu o PER nº 08498.10674.100413.1.5.11-3600 com o objetivo de retificar o PER nº 00112.10905.010908.1.1.11-5866.

Acerca da possibilidade de retificação, a legislação vigente à data de transmissão do PER retificador nº 08498.10674.100413.1.5.11-3600 (IN RFB nº 1.300/2012) estabelece que:

Art. 78 . É definitiva a decisão da autoridade administrativa que indeferir pedido de retificação ou cancelamento de que tratam os arts. 87 a 90 e 93.

...

Art. 87 . A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da Declaração de Compensação gerados a partir do programa PER/DCOMP, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB de documento retificador gerado a partir do referido programa.

Parágrafo único. A retificação do pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e da Declaração de Compensação apresentados em formulário, nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB de formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento, de reembolso ou de compensação para posterior exame pela autoridade competente da RFB.

Art. 88 . O pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, observado o disposto nos arts. 89 e 90 no que se refere à Declaração de Compensação.

*Parágrafo único. **A retificação do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da Declaração de Compensação será indeferida quando formalizada depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.**(grifos nossos)*

...

Art. 107 . Considera-se pendente de decisão administrativa, para fins do disposto nos arts. 88, 93 e 97, a Declaração de Compensação, o pedido de restituição, de ressarcimento ou de reembolso, em relação ao qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pelo titular da DRF, Derat, Demac/RJ, Deinf, IRF ou ALF competente para decidir sobre a compensação, a restituição, o ressarcimento ou o reembolso.

Uma vez que à data da transmissão do PER retificador nº 08498.10674.100413.1.5.11-3600 o contribuinte já havia sido cientificado da intimação para apresentação de documentação comprobatória do direito creditório, não é possível aceitar a retificação pretendida pelo contribuinte.

Portanto, prevalece, para todos os efeitos legais, o PER original nº 00112.10905.010908.1.1.11-5866, não sendo aceito o PER nº 08498.10674.100413.1.5.11-3600. Cumpre esclarecer que, conforme artigo 78, da IN RFB nº 1.300/2012, neste caso é definitiva a decisão administrativa que indeferiu o pedido de retificação do interessado.

Por tais razões, e tendo em vista que a recorrente apenas reiterou os argumentos expostos na manifestação de inconformidade, sem contestar os fundamentos expostos no v. acórdão recorrido, deixo de conhecer do Recurso Voluntário neste tópico, por ter como objeto decisão definitiva da autoridade administrativa, a qual não comporta o rito do processo administrativo fiscal.

2 DOS CRÉDITOS VINCULADOS ÀS RECEITAS DO MINT, ÀS VENDAS COM SUSPENSÃO, ÀS VENDAS COM ALÍQUOTA ZERO E ÀS EXCLUSÕES DAS BASES DE CÁLCULO

Considerando que, em seu Recurso Voluntário, a recorrente reproduz os argumentos expostos na manifestação de inconformidade, e por entender que todas as alegações e matérias controvertidas foram devidamente dirimidas no v. acórdão recorrido, transcrevo os fundamentos expostos no r. *decisum*, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

Mérito

Conforme se verifica no relatório acima, o presente processo trata de pedido de ressarcimento de crédito vinculado às receitas não tributadas no mercado interno do 2º trimestre de 2008.

Assim, ainda que a fiscalização tenha realizado a análise conjunta de diversos pedidos de ressarcimento, relativos ao mercado externo (créditos vinculados às receitas de exportação) e ao mercado interno não tributado (créditos vinculados às receitas do MINT – art. 17, da Lei 10.033, de 2004) do primeiro, segundo e terceiro trimestres de ano-calendário de 2008, as discussões de mérito no presente litígio dizem respeito tão somente aos créditos vinculados ao mercado interno não tributado (ou, no caso, a glosa total de todos os créditos vinculados ao referido mercado).

Do Crédito vinculado às Receitas do MINT

O art. 16 da Lei nº 11.116, de 21 de dezembro de 2005, dispõe sobre a possibilidade de o saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário, ser objeto de compensação ou pedido de ressarcimento. Esse artigo, entretanto, traz uma condição: de que o saldo credor seja decorrente do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Isso significa dizer que a empresa só pode beneficiar-se da norma do citado art. 16 se suas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Para melhor análise transcrevem-se os citados dispositivos legais:

Lei nº 11.033, de 2004

“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.”

Lei nº 11.116, de 2005

“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

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

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

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”

Com efeito. Verifica-se que para a configuração do direito ao ressarcimento (ou compensação com outros tributos) de que tratam os artigos acima (crédito denominado de vinculado à Receita não Tributada no Mercado Interno) é necessário que o saldo credor da contribuição (PIS ou Cofins), apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, seja acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da respectiva contribuição (PIS ou Cofins). Dizendo em outras palavras, a legislação exige: (i) que haja acumulação, ao final de cada trimestre do ano-calendário, de saldo credor da contribuição; (ii) que esse saldo credor tenha sido apurado na forma do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de

29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; (iii) e que esse saldo credor esteja vinculado às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da respectiva contribuição (PIS ou Cofins).

Dado esse panorama, constata-se, consoante os tópicos a seguir, que a cooperativa não faz jus ao crédito acima citado.

Dos Créditos Vinculados às Vendas com Suspensão

De acordo com a fiscalização a interessada não possui o direito à manutenção (e conseqüente ressarcimento) desses créditos porque, no período analisado, a cooperativa realizou a venda de grãos (com suspensão das contribuições) na condição de empresa cerealista e não na condição de empresa agroindustrial. Argumenta que, de acordo com os art. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, as vendas (de grãos) realizadas estavam sujeitas a suspensão das contribuições (art 9º) e que cooperativa estava impedida de se apropriar do crédito presumido da agroindústria, conforme o contido no inciso II, §4º, art. 8º de mencionada lei.

A manifestante, por seu turno, centrou sua defesa na sustentação de que a vedação legal de manutenção dos créditos das contribuições não cumulativas por parte das empresas cerealistas (contida inciso II, §4º, art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004) foi derogada pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. Alega, em síntese, que a novo dispositivo de lei (art 17 da Lei nº 11.033, de 2004) tratou a matéria de forma específica, regulamentando-a totalmente, ou seja, que a lei anterior mais genérica foi substituída pela lei mais nova e específica.

Com efeito, ao se ler os artigos em questão, constata-se que não houve a alegada derrogação.

No caso, no ano de 2004, antes da edição e vigência do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, o mencionado art. 8º, da Lei nº 10.925, de 2004, vigorava com a seguinte redação:

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

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

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal,

classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, 12.01 e 18.01, todos da NCM;

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e III - pessoa jurídica e cooperativa que exerçam atividades agropecuárias.

§ 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.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2 a 4, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos códigos 15.17 e 15.18; e II - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

§ 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 Nossos)

Por sua vez, o referido do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, entrou em vigor em 21/12/2004 (permanecendo vigente até a presente data) dispondo da seguinte forma:

“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.”

E o Art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Lei 4.657, de 1942), prevê o seguinte:

“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.”(Grifos Nossos)

Nota-se, portanto, que as disposições legais que constam do artigo mais antigo (Inciso II, §4º, art. 8º da Lei 10.925, de 2004) são específicas, posto que

determinam a impossibilidade de apropriação dos créditos da não cumulatividade para uma situação particular, ou seja, prevê que as pessoas jurídicas listadas no parágrafo §1º estão proibidas de se apropriar dos créditos da não cumulatividade das contribuições em relação às vendas efetuadas com suspensão para as pessoas jurídicas mencionadas no caput do artigo.

Por outro lado, as disposições legais que constam do artigo mais novo (art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004) são genéricas, uma vez que prevêem, de modo geral, que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência não impedem o vendedor de se apropriar dos créditos (das contribuições não cumulativas) vinculados a essas operações. Ou, dizendo em outras palavras, prevêem que, a princípio, não existe impedimento para que a empresa que realiza vendas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência pode efetuar a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas relacionados com essas vendas.

E assim, nestes termos, a situação concreta exige a aplicação do §2º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Lei 4.657, de 1942), e não, como entendeu a manifestante, do §1º desse mesmo artigo, já que, como visto, a lei mais nova (art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004) estabeleceu disposições gerais, aplicáveis a todas as pessoas jurídicas que realizam vendas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência.

Observa-se, ainda, que o §1º (art. 2º da Lei nº 4.657, de 1942) não poderia ser aplicado no caso concreto porque: (i) a lei mais nova não regulamentou totalmente a matéria, posto que não disse que a nova regra deveria ser aplicada para toda e qualquer venda (realizada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência); e (ii), também, porque a nova lei é totalmente compatível com a lei anterior, ou seja, a redação da lei posterior permite a aplicação do impedimento contido na lei anterior.

Por fim, como visto acima, a manifestante deixou de contestar a questão de fato relacionada ao enquadramento das vendas realizadas pela cooperativa no inciso II, §4º, art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, ou seja, não contestou o fato (detectado pela fiscalização) de que a cooperativa atuou, no período analisado, como cerealista na venda de grãos, dando a entender que concorda com a constatação da fiscalização.

Nesse sentido, portanto, uma vez superada a questão da derrogação e não tendo havido contestação da situação fática que motivou o enquadramento das vendas realizadas no dispositivo legal que impede a manutenção dos créditos (inciso II, §4º, art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, é de se manter as glosas efetivadas pela fiscalização.

Dos Créditos vinculados às Vendas com Alíquota Zero

Como se verifica no relatório, a cooperativa defende o direito à manutenção dos créditos (das contribuições não cumulativas) relativos às vendas de produtos que

estavam sujeitos à aplicação de alíquota zero no período fiscalizado. Argumenta que as sociedades cooperativas estão sujeitas às mesmas normas que são aplicadas às demais pessoas jurídicas e que a natureza das receitas não se altera pelo fato de ela ser uma sociedade cooperativa. Diz que a base de cálculo das contribuições não cumulativas, conforme definido no art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é o faturamento, o qual compreende a receita total da pessoa jurídica, independentemente de classificação contábil. Argumenta, também, que a aplicação da alíquota zero independe do contribuinte ser ou não sociedade cooperativa e que as exclusões da base de cálculo, permitidas às sociedades cooperativas, não podem ocasionar nenhum prejuízo a sistemática da não cumulatividade.

Consoante se verifica no art. 15, da MP 2.158-35, de 2001, abaixo reproduzido, as receitas de venda de bens e mercadorias realizadas pelas cooperativas a seus associados devem ser excluídas das bases de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins.

“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;”

Veja-se, portanto, que o fato de os produtos revendidos pela cooperativa a seus associados serem, ou não tributados, não tem qualquer influência na apuração das contribuições, já que as receitas a eles relativas são excluídas das respectivas bases de cálculo.

Neste ponto, cabem duas observações: (1ª) as vendas realizadas pela cooperativa a seus associados, na verdade, são consideradas atos cooperativos, os quais encontram-se definidos no parágrafo, art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971 (“o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”), e, justamente, por se encontrarem nessa condição (de operações que não representam venda) é que o dispositivo legal acima prevê a possibilidade de exclusão (das vendas realizadas a associados) da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins); e (2ª) a cooperativa não faz qualquer menção ou ressalva de que os produtos sujeitos à alíquota zero foram vendidos a não associados, pelo que se deve entender que todas as vendas de produtos sujeitos à aplicação da alíquota zero das contribuições (no período) foram realizadas para associados da cooperativa.

Assim, em que pese os argumentos da manifestante, é de se concluir que a razão está com a fiscalização, uma vez que as vendas de produtos (adubos, fertilizantes e sementes) realizadas pela cooperativa aos seus associados, independentemente de serem tributadas à alíquota zero, devem ser registradas como exclusão da base de cálculo, nos termos do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001.

No tocante aos créditos vinculados às exclusões das bases de cálculo das contribuições, constata-se, como se verifica no tópico a seguir, que eles não podem ser mantidos e nem, muito menos ressarcidos.

Dos Créditos Vinculados às Exclusões das Bases de Cálculo

Conforme se verifica pela leitura das peças processuais, a cooperativa sustenta que as exclusões das bases de cálculo das contribuições, permitidas às sociedades cooperativas, são consideradas como não incidência e, conseqüentemente, concedem o direito à manutenção dos créditos a elas vinculados, consoante o disposto no art. 17 da Lei 11.033, de 2004, bem como o direito ao ressarcimento, conforme as previsões contidas no Art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Argumenta que a não incidência é todo o montante de receita que não é capaz de gerar débitos tributários e que, no caso, as exclusões permitidas fazem com que não haja base de cálculo para tributação, ou seja, que a maior parte do faturamento da cooperativa é excluído das bases de cálculo das contribuições e torna-se faturamento que não é sujeito à incidência das contribuições. No tocante ao conceito de ato cooperado, previsto no art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, diz que ele deve ser utilizado tão somente para fins de aplicação do Imposto de Renda e da CSLL, uma vez que nesses tributos se faz necessário distinguir o resultado obtido em função das operações originárias e não originadas de atos cooperativos; diz, também, que esse conceito não influencia na apuração das contribuições, uma vez que o fato gerador delas corresponde ao faturamento total, o qual independe de qualquer classificação contábil. Acrescenta que a fiscalização fez interpretação extensiva da legislação, criando regras e procedimentos não previstos na legislação, concedendo tratamento prejudicial as cooperativas em relação as demais pessoas jurídicas.

Sem razão a interessada.

Como visto acima, os créditos que podem ser mantidos, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e ressarcidos, de acordo com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, são somente aqueles que comprovadamente forem vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições (PIS e COFINS).

No caso ora tratado, os créditos estão vinculados a exclusões das bases de cálculo das contribuições, permitidas às sociedades cooperativa, em virtude das atividades próprias desenvolvidas por estes tipos de sociedade, sendo que, referidas exclusões não podem ser consideradas como “não incidência” das contribuições para fins de aplicação do mencionado art. 17.

[...]

Nota-se, portanto, que as exclusões das bases de cálculos, permitidas às sociedades cooperativas (contidas no art. 15 da MP nº 2.158, de 2001, art. 17 da Lei nº 10.984, de 2003, e artigos 11 e 23 da IN RFB nº 635, de 2005) não podem ser interpretadas como “não incidência” das contribuições.

Ademais, como se bastassem os argumentos acima, é de se ressaltar que as operações excluídas das bases de cálculo das contribuições são decorrentes do tratamento diferenciado estabelecido para o ato cooperativo. Ou seja, consoante argumenta a fiscalização, o legislador ordinário (parágrafo único, art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971) determinou tratamento diferenciado para o ato cooperativo estabelecendo que “ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria”.

Nesse sentido, portanto, justamente por se tratarem de operações que não representam operação de mercado e nem contrato de compra e venda de produto é que essas operações, consoante as previsões legais contidas no art. 15 da MP nº 2.158, de 2001, art. 17 da Lei nº 10.984, de 2003, e artigos 11 e 23 da IN RFB nº 635, de 2005, podem ser excluídas das bases de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) e nessa condição, de operações que não representam “vendas” de produtos aos seus associados, é que elas não podem representar “vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, nos termos previstos no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Cumprе destacar que a jurisprudência deste e. CARF é remansosa neste sentido, conforme se verifica, exemplificativamente, dos seguintes julgados:

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. SOCIEDADES COOPERATIVAS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores que por definição legal são excluídos da base de cálculo da contribuição devida pelas sociedades cooperativas não constituem isenção nem não incidência e, por isso, não são considerados receita não tributada na apuração de créditos ressarcíveis e não ressarcíveis.

(Processo nº 10925.901468/2018-82; Acórdão nº 3301-013.406; Relatora Conselheira Juciléia de Souza Lima; sessão de 26/09/2023)

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. RECEITA 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 a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

(Processo nº 10940.900813/2020-97; Acórdão nº 3201-011.390; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 19/12/2023)

Ressarcimento. Cooperativa Agropecuária. Aproveitamento de Crédito. Vendas Com Suspensão. Vedado. A vedação do §4º, do artigo 8º, da Lei no 10.925/04, permanece em vigor, de modo que não é permitido o aproveitamento de crédito, pelas cooperativas agropecuárias, em relação a vendas não tributadas, isentas ou com a tributação suspensa.

(Processo nº 11070.002353/2009-83; Acórdão nº 3401-010.489; Relator Conselheiro Ronaldo Souza Dias; sessão de 16/12/2021)

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

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

(Processo nº 11070.002345/2009-37; Acórdão nº 3402-003.974; Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 29/03/2017)

Por tais razões, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, mantendo o v. acórdão recorrido, pelos seus próprios fundamentos.

3 DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO PELA TAXA SELIC

Quanto à atualização monetária, pela Taxa Selic, do direito creditório eventualmente reconhecido, merece provimento o pleito da recorrente, nos termos da Tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.767.945/PR, em sede de Recurso Repetitivo, abaixo transcrita:

O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007).

Destaque-se que, em 22 de setembro de 2022, foi aprovada a Portaria CARF/ME nº 8451/2022, que, considerando o julgamento do REsp nº 1.767.945/PR e a Nota Técnica SEI nº 42950/2022/ME, revogou a Súmula CARF nº 125, que estabelecia que “[n]o o ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003”.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA APLICAÇÃO DA SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, após escoado o prazo de 360 dias para a análise do correspondente pedido administrativo pelo Fisco.

(Processo nº 10954.000050/2004-11; Acórdão nº 9303-014.843; Relator Conselheiro Alexandre Freitas Costa; sessão de 14/03/2024)

PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, em face da resistência ilegítima do Fisco, inclusive, para o ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS e da Cofins sob o regime não cumulativo.

(Processo nº 15987.000267/2009-64; Acórdão nº 3302-013.727; Relatora Conselheira Denise Madalena Green; sessão de 27/09/2023)

Pelo exposto, deve ser dado provimento ao recurso neste tópico, para reconhecer o direito à correção monetária do crédito eventualmente reconhecido, pela Taxa Selic, a partir do primeiro dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo pelo Fisco.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo da parte que tem como objeto capítulo do acórdão da DRJ que não conheceu parcialmente da manifestação de inconformidade por ter sido interposta em face de decisão definitiva da autoridade administrativa, a qual não comporta o rito do processo administrativo fiscal. Na parte conhecida, voto por dar-lhe parcial provimento, apenas no sentido de reconhecer o direito à correção monetária do crédito eventualmente reconhecido, pela Taxa Selic, a partir do primeiro dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias para análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues