



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13292.000055/2010-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-007.018 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2019
Recorrente SMC COMERCIAL EXPORTADORA DE CAFÉ S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

CRÉDITO. NOTAS FISCAIS. MÁ-FÉ. INEXISTÊNCIA.

A desconsideração dos créditos do contribuinte por aquisições de empresas inidôneas pressupõe prova de conhecimento da situação ilícita (má-fé).

ATO NÃO COOPERADO. VENDA A TERCEIRO NÃO ASSOCIADO. PRECEDENTES VINCULANTES.

Restou definido em Precedentes Vinculantes (REsp 1.141.667/RS e RE 599.362) que a) a venda de cooperativa para terceiros (não associados) não é ato cooperado e b) a cooperativa ao vender para terceiros não age como mera mandatária das pessoas físicas que lhe compõe, pratica ato jurídico próprio, no caso em liça de compra e venda de mercadorias.

CRÉDITO PRESUMIDO. NÃO PRODUTORA DE CAFÉ.

A aquisição de pessoa jurídica ou cooperativa não produtora de café culmina com o direito ao crédito presumido descrito no artigo 8º da Lei 10.825/04, apenas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário e na parte conhecida negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

1.1. Trata-se de pedido de ressarcimento de PIS exportação relativo ao segundo trimestre de 2010.

1.2. O pedido de ressarcimento foi parcialmente provido (crédito glosado R\$ 86.740,86) pois, conforme descrito no Termo de Constatação, a **Recorrente** pleiteou crédito básico da contribuição, quando faz jus ao crédito presumido, isto porque:

1.2.1. A **Recorrente** recebe café cru faz todo o processo agroindustrial e posteriormente exporta, logo, os bens adquiridos de terceiros são insumos e não produtos para revenda;

1.2.2. Gozam de suspensão de PIS e COFINS todas as vendas de insumos realizadas na atividade agroindustrial e por tal motivo não geram direito ao crédito básico;

1.2.3. *“Não consta na legislação a possibilidade de, ao efetuarem vendas de produtos agropecuários a pessoas jurídicas relacionadas no **caput** do art. 8º, as pessoas jurídicas relacionadas nos incisos I a II do § 1º do mesmo artigo recolham as contribuições, gerando assim o crédito normal”;*

1.2.4. O pagamento feito a cooperativa é, em verdade, um pagamento feito diretamente a pessoa física – pois aquela atua como mera mandatária deste – portanto, há vedação legal à apropriação do crédito (artigo 3º §§ 2º e 3º incisos I e II das Leis 10.833/03 e 10.687/02);

1.2.5. Tendo em vista que os repasses aos associados das cooperativas não são tributados e que as aquisições da **Recorrente** são feitas diretamente dos associados (a cooperativa é mera mandatária) há vedação legal para apropriação dos créditos de aquisições não sujeitas aos pagamentos das contribuições;

1.2.6. *“O crédito presumido tratado no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, destina-se unicamente à dedução dos valores devidos a título de contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins no mesmo período de apuração”, entendimento pacificado no ADI SRF 15/2005.*

1.3. Intimada da decisão, a **Recorrente** apresentou Manifestação de Inconformidade em que requer o julgamento conjunto do presente processo e dos processos 13292.000054/2010-69, 13292.000055/2010-11, 13292.000056/2010-58 e argumenta:

1.3.1. As vendas de cooperativa de produção agropecuária que exerça atividade industrial não são suspensas de PIS/COFINS, *ex vi* artigo 9º § 1º inciso II c.c. artigo 8º § 6º da Lei 10.925/04;

1.3.2. Há permissão de exclusões da base de cálculo de PIS e da COFINS de algumas receitas da sociedade cooperativa (*ex.*, repasse aos associados) porém, há incidência das contribuições sobre as bases de cálculo reduzidas;

1.3.3. As notas fiscais emitidas pelas Cooperativas que exercem atividade agroindustrial não descrevem a suspensão e apontam recolhimento de PIS e COFINS;

1.3.4. O método de não-cumulatividade do PIS e da COFINS é o subtrativo indireto que permite o creditamento independentemente de recolhimento anterior, como no caso de aquisições de pessoas jurídicas optantes do SIMPLES nacional;

1.3.5. A **Recorrente** não é associada da cooperativa, logo suas aquisições são compra e venda e não atos cooperativos, nos termos do artigo 79 da Lei 5.764/71;

1.3.5.1. Ainda que fosse associada das cooperativas a **Recorrente** faria jus ao crédito básico pois a transferência de mercadoria entre o associado e a cooperativa é uma compra e venda.

1.4. A DRJ de Juiz de Fora manteve o parcial deferimento do ressarcimento porquanto:

1.4.1. O pedido em questão assemelha-se a outros em que foi constatado fraude (ou seja, a pleiteante do ressarcimento adquire de empresas interpostas que anteriormente adquiriram de pessoas físicas. Com este expediente a pleiteante do ressarcimento credita-se integralmente de PIS e COFINS, porém as empresas interpostas não indicam recolhimento de PIS e COFINS em DACON, embora façam destaque de tributos em Notas Fiscais);

1.4.2. “A empresa industrializou todo o café adquirido e, portanto não revendeu café cru (sem benefício), diferentemente do que alega na manifestação de inconformidade. Assim, não faz jus a crédito relativo a revenda de café cru, repita-se, que ela mesma informou não realizar. Nesse caso, a revenda do café industrializado (como a empresa classificou), equivale á venda do café prevista no art. 8º da Lei 10.925/2004 e faz jus ao crédito presumido, desde que atenda ao demais requisitos da legislação”;

1.4.3. “É fato que nas notas fiscais de aquisição constam que as vendas foram efetuadas “sem suspensão” das contribuições respectivas, mas é fato também que, após a análise da situação fiscal das cooperativas e/ou empresas que efetuaram vendas à manifestante nessa condição, constatamos que todas elas declaram que suas receitas são originárias de vendas sem a incidência de PIS/Pasep e Cofins, ou seja, ainda que na nota fiscal conste que a mercadoria saiu sem a suspensão das contribuições, essas aquisições só podem gerar créditos

presumidos, visto que, como se disse, foram na verdade adquiridas com a suspensão do PIS/Pasep e da Cofins”;

1.4.4. *“A glosa promovida pela fiscalização não se deve a considerações quanto à efetividade da entrega da mercadoria e ao seu pagamento, mas sim quanto à possível emissão fraudulenta de notas fiscais visando a produção de créditos ordinários do PIS/Pasep e da Cofins”;*

1.4.5. *“Forçoso considerar que as operações de compra de café, ora examinadas, não são passíveis de gerar crédito ordinário e sim o presumido. Isso por se estar diante de interposição de pessoa jurídica na cadeia produtiva, com único objetivo de gerar aquele tipo crédito, sem observância das obrigações legais decorrentes dessa operação”;*

1.4.6. *“Em que pese a boa fé da manifestante, no mínimo ela se aproveitou do esquema montado que visa a produção de crédito ordinário no lugar do presumido”.*

1.5. Intimada, a **Recorrente** apresentou Recurso Voluntário em que reitera o quanto descrito em sede de Manifestação de Inconformidade e afirma:

1.5.1. *“Todas a notas fiscais de aquisição desse café e as Dacon, em anexo, deixam extreme de dúvidas quanto a não aplicação do regime obrigatório de suspensão do PIS/COFINS previsto no art. 90 da Lei 10.925/04, pois trazem em seus respectivos bojos o destaque das contribuições sociais em questão, nos termos do art. 2º, § 2º, da IN nº 660/06”;*

1.5.2. A **Recorrente** não pode ser penalizada por declarações contraditórias prestadas por seus fornecedores (declaração de tributação de PIS e COFINS em NF e de suspensão nos livros fiscais);

1.5.3. Não há nos autos qualquer prova que demonstre que os fornecedores da **Recorrente** deixaram de recolher as contribuições ou que declaram em livros fiscais que são suspensas as cobranças das contribuições em suas vendas;

1.5.3. A **Recorrente** não praticou qualquer fraude, sonegação ou ainda estava em conluio com seus fornecedores, tampouco conhecia (se é que existia) qualquer fato ilícito por eles perpetrado, inexistindo, ainda, qualquer prova neste sentido;

1.5.4. *“O ordenamento jurídico brasileiro adotou o "princípio do destino", o que impõe a completa desoneração das exportações. Desse modo, não se faz necessária tão-somente a desoneração relativamente os tributos incidentes sobre a exportação, mas, sim, de toda a cadeia produtiva, uma vez que a tributação incidente em etapas anteriores inevitavelmente influi no preço praticado quando da exportação. Logo, a não devolução de créditos relativos à tributação incidente na cadeia produtiva de produto exportado enseja, necessariamente, a “exportação de tributos”;*

1.5.5. “*Numa interpretação conforme à Constituição, não tem justificativa lógica e racional que se admitisse manter créditos acumulados de PIS/Cofins unicamente pela diferenciação das pessoas que vendem os produtos agrícolas*”.

Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. As teses sobre **O PRINCÍPIO DO DESTINO, A INCONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO À NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS** e a **AUSÊNCIA DE DOLO** são absolutamente novas em relação às aquelas descritas em sede de Manifestação de Inconformidade. Ora, é cediço que o momento oportuno para a apresentação de matéria de defesa em pedido de ressarcimento é a Manifestação de Inconformidade - *ex vi* artigo 17 do Decreto 70.235/76 – sob pena de preclusão. Assim, não devem ser conhecidas as matérias acerca do princípio do destino e da inconstitucionalidade da limitação à não cumulatividade das contribuições. Ainda, este Conselho é incompetente para pronunciar-se sobre Constitucionalidade de Leis, o que também determina o não reconhecimento da segunda tese. Entretanto, a tese sobre a inexistência de dolo, fraude, simulação ou conluio surge em resposta a fundamento novo de glosa elencado pela DRJ, logo, deve ser conhecida, forte no artigo 16 § 4º alínea ‘b’ do Decreto 70.235/72.

2.1.1. Inovando em sua decisão a DRJ aponta como um dos fundamentos para negar o crédito da **Recorrente** uma provável (por semelhança de *modus operandi*) **ILICITUDE NAS OPERAÇÕES QUE ANTECEDERAM A VENDA** – e conseqüentemente, a formação dos créditos. Isto é, a DRJ afirma que a **Recorrente** está de boa-fé, porém, uma vez que os fornecedores da **Recorrente** não recolheram tributos aos cofres públicos e pela operação em questão ser semelhante a outras em que foram constatados supostos crimes contra a ordem tributária, não há de se conceder o crédito.

2.1.2. Em sua defesa a **Recorrente** aventa ser empresa reconhecida no mercado por sua excelência, o que demonstra por descrição pormenorizada de todas as etapas de produção de café que pratica. Ademais, afirma que adquiriu seus insumos por meio de notas regularmente emitidas com destaque de PIS e COFINS, cuja cópia acompanha o petitório. Assim, a **Recorrente** não tinha qualquer conhecimento de eventual ilicitude perpetrada por seus fornecedores. Ao final, assevera que a DRJ não traz aos autos qualquer prova da alegação de falta de recolhimento de PIS e COFINS pelos fornecedores.

2.1.3. Neste ponto, com razão a **Recorrente**. Em primeiro lugar, a acusação é absolutamente nova em relação ao decidido pela DRF local, ou seja, não estivéssemos em sede de pedido de ressarcimento, certamente a clara alteração de fundamento culminaria em nulidade. Igualmente, a DRF local no curso do processo tinha a oportunidade de avançar sobre o tema (inclusive pela maior proximidade com a **Recorrente**), solicitando, *v.g.*, conhecimento de transporte das mercadorias adquiridas pela **Recorrente**; se assim não fez é porque sabia que inexistia ilicitude, ou isto, ou admitimos um franca violação ao artigo 142 do CTN.

2.1.4. Outrossim, como bem ressalta a **Recorrente**, a gravíssima acusação de não recolhimento de tributos e de ilicitude da operação veio desacompanhada de qualquer lastro probatório mínimo. Some-se à carência probatória o resultado de pesquisa feita no site do CARF sobre os processos administrativos em nome da **Recorrente** e de seus fornecedores. Esta pesquisa não indica um auto de infração sequer contra **Recorrente** e apenas um auto de infração previdenciário contra a Cooperativa Regional de Cafeicultores de Guaxupé Ltda (13656.721001/2013-51). Ora, de duas uma: ou não há qualquer indício mínimo de ilicitude na operação ou a fiscalização tomou conhecimento de situação que preenche hipótese de incidência e nada fez; a primeira, com toda a certeza, é a que mais se amolda ao presente caso.

2.1.5. Por fim, o tema da responsabilidade tributária de adquirente de empresa inidônea encontra-se pacificado pelo Egrégio Tribunal Uniformizador Federal que, em sede de repetitivos (Tema 272) editou o seguinte acórdão:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ.

1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendadora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, DJ 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, DJ 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, DJ 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, DJ 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, DJ 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, DJ 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, DJ 06.04.1998).

2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (norma aplicável, in casu, ao alienante).

3. In casu, o Tribunal de origem consignou que: "(...)os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes."

4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS.

5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos ex tunc, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1.148.444/MG)

2.1.5.1. Após a publicação do Repetitivo, a mesma Corte Federal editou Súmula em termos mais assertivos:

Súmula 509 - É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

2.1.5.2. Sem embargo tratarmos de espécies tributárias distintas (lá ICMS, aqui PIS e COFINS) o *thema decidendum* do Repetitivo é o mesmo do que nos é posto, aproveitamento de crédito não cumulativo decorrente de operação com empresa declarada inidônea, somente com um reparo. Lá, quanto cá, o contribuinte alega que adquiriu de empresa que até aquele momento era autorizada a transacionar e a emitir nota fiscal. No entanto, o repetitivo partiu de pressuposta boa-fé da contribuinte, o que aqui está em debate.

2.1.5.3. Aliás, a boa-fé e a veracidade da compra e venda são os dois requisitos que permitem o aproveitamento do crédito. Inexistindo qualquer deles, impossível o aproveitamento do crédito.

2.1.5.4. Nosso Código Civil trata da boa e da má-fé em inúmeros artigos, sempre com a régua de conhecimento de determinada situação. Com efeito, o artigo 1255 e seguintes do Código Civil dispõe que aquele que planta em terreno alheio, **sem saber que pertence a terceiro**, procede de boa-fé e terá direito a indenização, a *contrariu sensu* aquele que planta em terreno alheio sabendo-o, procede de má-fé. Prossegue a Matrícula Substantiva, presumindo má-fé do proprietário do terreno quando a plantação ou edificação é feita em sua presença (ou seja, quando ele sabia da situação ilícita):

Art. 1.255. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções; se procedeu de boa-fé, terá direito a indenização.

Parágrafo único. Se a construção ou a plantação exceder consideravelmente o valor do terreno, aquele que, de boa-fé, plantou ou edificou, adquirirá a propriedade do solo, mediante pagamento da indenização fixada judicialmente, se não houver acordo.

Art. 1.256. Se de ambas as partes houve má-fé, adquirirá o proprietário as sementes, plantas e construções, devendo ressarcir o valor das acessões.

Parágrafo único. Presume-se má-fé no proprietário, quando o trabalho de construção, ou lavoura, se fez em sua presença e sem impugnação sua.

2.1.5.5. Ademais, a doutrina civilista taxa de adquirente de má-fé aquele que traz ao seu patrimônio coisa que sabia que era litigiosa (art. 457 CC). Ao final, e o que parece definitivo, o possuidor de boa-fé é aquele que *“ignora o vício ou o obstáculo que impede a*

aquisição da coisa” (art. 1.201 CC) perdendo este *status* a partir do momento que “*as circunstâncias façam presumir que o possuidor não ignora que possui indevidamente*” (art. 1.202 CC).

2.1.5.6. Desta forma, boa-fé é a confiança de se estar agindo conforme a Lei, sem intuito de lesar e a má-fé é o conhecimento da situação ilícita, é o saber que lesa outrem (*Fides bona contraria est fraudi et dolo*).

2.1.6. A DRJ admite *ipsis literis* a “*boa fé da manifestante*”. Além, a DRJ não traz qualquer prova mínima que ilicitude da operação, quanto menos de que a **Recorrente** possuía conhecimento desta ilicitude. Portanto, o fundamento da glosa em debate neste tópico deve ser afastado.

2.2. A fiscalização de piso assevera a impossibilidade de a **Recorrente** auferir crédito básico de PIS/COFINS nas aquisições de cooperativas agropecuárias e agroindustriais. Isto porque, de saída assim descreve o artigo 8º da Lei 10.925/04. Em segundo lugar, há suspensão de PIS e COFINS incidentes sobre a venda de pessoas jurídicas e cooperativas agropecuárias para produtor agrícola e, conseqüentemente, impedimento à fruição do crédito básico, *ex vi* artigo 3º §§ 2º e 3º incisos I e II das Leis 10.833/03 e 10.687/02. Ao final, ressalta a fiscalização que as aquisições de cooperativa são, em verdade, aquisições pessoas físicas sendo impossível o creditamento por tal motivo.

2.2.1. Em resposta a **Recorrente** afirma que as aquisições de produtoras de café não estão sujeitas à suspensão de PIS e COFINS, nos termos do artigo 9º § 1º inciso II da Lei 10.925/04. Em assim sendo, tendo em vista que em todas as compras da **Recorrente** figuraram como vendedores produtores de café, e que estes últimos destacaram o PIS e a COFINS em nota fiscal (coligidas aos autos), ela faz jus ao crédito básico de PIS COFINS. Ademais afirma a **Recorrente** que não é associada da cooperativa, logo suas aquisições são compra e venda e não atos cooperativos, nos termos do artigo 79 da Lei 5.764/71.

2.2.2. Como se nota, o âmago da questão no presente caso é a **NATUREZA DO CRÉDITO DE PIS E COFINS**, a **Recorrente** alega ter direito ao crédito básico, e o fisco assevera direito apenas ao crédito presumido ante o impedimento descrito no artigo 3º §§ 2º e 3º incisos I e II das Leis 10.833/03 e 10.687/02:

Art. 3º (...) § 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

2.2.4. Entre as barreiras para a concessão do crédito básico à **Recorrente** a fiscalização cita que “*as sociedades cooperativas têm personalidade jurídica e assim são consideradas pessoas jurídicas mas as operações com seus associados não têm natureza de atos comerciais. A cooperativa agropecuária quando recebe a produção do associado não esta praticando ato de comércio de compra mas esta agindo como mera mandatária. A cooperativa*

ao fazer a operação de venda do produto para empresa comercial ou industrial não está, também, praticando ato de comércio porque a venda é considerada feita pelo associado e a compra feita pela empresa adquirente. A cooperativa é mera mandatária” (grifos no original).

2.2.4.1. O *caput* do artigo 79 da Lei 5.764/71 (Lei das Cooperativas) define como limite positivo do conceito de ato cooperativo as transações internas, entre cooperativa, pessoas físicas e demais cooperativas àquela associada; já o Parágrafo Único do mesmo artigo demarca o limite negativo do ato cooperativo: não são atos cooperativos as operações de mercado e os contratos de compra e venda de mercadorias:

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.

2.2.4.2. O artigos 86 da Lei das Cooperativas dispõe que esta poderá “*fornecer bens e serviços a não associados*”. Tais atos, de saída, encontram-se fora do limite positivo do ato cooperativo eis que são entabulados com não associados. Aliás, não por um acaso, o artigo 86 encontra-se em seção distinta do artigo 79 da Lei 5.764/71, nomeada de **Operações** da Cooperativa (dentro do limite negativo, portanto). Destarte, a Cooperativa em sua atividade (e naquilo que importa a solução do litígio em questão) pode praticar dois tipos de atos: os cooperativos (sempre com seus associados) e os não cooperativos (atos e negócios jurídicos comuns com terceiros não associados). Em idêntico sentido o Ministro Napoleão Nunes Maia ao editar Precedente Vinculante (Tema 363 – REsp 1.141.667/RS) sobre tema correlato:

Ementa:

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

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

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

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

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

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

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

Voto:

1. Inicialmente, cumpre ressaltar que 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. (...)

3. Evidencia-se que a discussão travada na Corte **insere-se no conceito daquilo que não é ato cooperativo quando a cooperativa tem faturamento ao estabelecer relação com terceiros não cooperados**. Contudo, resta agora a definição de ato cooperado típico realizado pelas cooperativas, capaz de afastar a incidência das contribuições destinadas ao PIS/COFINS.

2.2.4.3. Por oportuno, no Recurso Extraordinário 599.362 (Repercussão Geral, Tema 323) o Ministro Dias Toffoli deixa claro que *“na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos – [a cooperativa] não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados”*:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Artigo 146, III, c, da Constituição Federal. Adequado tratamento tributário. Inexistência de imunidade ou de não incidência com relação ao ato cooperativo. Lei nº 5.764/71. Recepção como lei ordinária. PIS/PASEP. Incidência. MP nº 2.158-35/2001. afronta ao princípio da isonomia. Inexistência.

1. O adequado tratamento tributário referido no art. 146, III, c, CF é dirigido ao ato cooperativo. A norma constitucional concerne à tributação do ato cooperativo, e não aos tributos dos quais as cooperativas possam vir a ser contribuintes.

2. O art. 146, III, c, CF pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo ao dispor que a lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto. O texto constitucional a ele não garante imunidade ou mesmo não incidência de tributos, tampouco decorre diretamente da Constituição direito subjetivo das cooperativas à isenção.

3. A definição do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo se insere na órbita da opção política do legislador. Até que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais.

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera

intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional.

9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração.

2.2.4.4. Em assim sendo, inobstante a eloquência do argumento da fiscalização, restou definido em Precedentes Vinculantes que a) a venda de cooperativa para terceiros (não associados) não é ato cooperado e b) a cooperativa ao vender para terceiros não age como mera mandatária das pessoas físicas que lhe compõe, pratica ato jurídico próprio, no caso em liça de compra e venda de mercadorias.

2.2.5. O segundo obstáculo para a concessão do crédito básico de PIS/COFINS para a **Recorrente**, segundo a fiscalização, encontra-se no descrito no artigo 8º e 9º da Lei 10.925/04, isto é, a “*suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos casos previstos no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, tem caráter obrigatório e aplica-se nas vendas para agroindústria com finalidade de industrialização e portanto, as vendas de produtos agropecuários As pessoas jurídicas relacionadas no caput do art 8º, da Lei nº 10.925/2004, não gera direito a crédito normal (ordinário)*”.

2.2.5.1. Os artigos 8º e 9º da Lei 10.925/04 estabelecem, respectivamente, hipóteses de concessão de crédito presumido de PIS e COFINS e de suspensão das mesmas contribuições nos seguintes termos:

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

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

I - **cerealista que exerça cumulativamente as atividades de 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; (...)**

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e **cooperativa de produção agropecuária**. (...)

§ 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. (...)

§ 6º Para os efeitos do caput deste artigo, considera-se **produção, em relação aos produtos classificados no código 09.01 da NCM, o exercício cumulativo das atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial.** [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\) \(Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011\) \(Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012\).](#)

§ 7º O disposto no § 6º deste artigo aplica-se **também às cooperativas** que exerçam as atividades nele previstas. [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\) \(Revogado pela Medida Provisória nº 545, de 2011\) \(Revogado pela Lei nº 12.599, de 2012\).](#) (...)

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

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; (...)

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.

§ 1º O disposto neste artigo: (...)

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.

2.2.5.2. Reorganizando as normas acima e adequando-as ao caso concreto temos que:

2.2.5.2.1. A pessoa jurídica que padronize, beneficie, prepare e misture tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separe por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial – ou seja, **produza** - o café (artigo 8º § 6º) poderá deduzir **crédito presumido** de PIS/COFINS nas aquisições de cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar café (artigo 8º § 1º inciso I) e de cooperativas de produção agropecuária (artigo 8º § 1º inciso III);

2.2.5.2.2. A incidência de PIS/COFINS fica suspensa nas vendas de café feitas por cerealistas (artigo 9º *caput* inciso I) e nas vendas de pessoas jurídicas e cooperativas (artigo 9º *caput* inciso II) **salvo** nas vendas de **pessoas jurídicas e cooperativas** que produzam café;

2.2.5.3. Somando as duas normas e a hipótese descrita no artigo 3º §§ 2º e 3º das Leis 10.833/03 e 10.687/02:

2.2.5.3.1. A pessoa jurídica que produza o café poderá deduzir crédito presumido de PIS e COFINS das aquisições de cerealistas de café e das aquisições de insumos de pessoa jurídica e cooperativas, ambos agropecuários, - e, em contraponto, estas empresas gozam de suspensão de PIS e COFINS em suas vendas -, salvo das pessoas jurídicas e **cooperativas** produtoras de café;

2.2.5.3.2. A pessoa jurídica que produza o café poderá deduzir crédito básico de PIS e COFINS de pessoas jurídicas e **cooperativas** também produtoras de café, que, em contraponto, não gozam de suspensão de PIS e COFINS.

2.2.5.4. Destarte, resta claro que a diferença entre a concessão de crédito básico e o crédito presumido **no presente caso** é a atividade do vendedor: se produtor de café, há direito ao crédito básico, caso contrário, crédito presumido .

2.5.5.5. Em resposta à intimação fiscal, a **Recorrente** apresenta uma lista com data da emissão da nota fiscal de entrada e seu número, emitente da nota fiscal com CNPJ, quantidade de sacas de café por nota fiscal, valor unitário do café e condições de pagamento. A partir dos nomes e do CNPJ dos emitentes da Nota Fiscal foi criada a lista abaixo (a partir de consulta ao comprovante de inscrição e situação cadastral) que indica o código de atividade por cooperativa emitente da Nota Fiscal (com a supressão das atividades não relacionadas com o caso em liça):

Nome da Empresa	CNPJ	CNAE
Coop. Caf. Zona de Varginha Ltda	25.863.341/0001-11	46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão; 10.81-3-02 - Torrefação e moagem de café
Coop. Reg. Caf. Guaxupé Ltda	20.770.566/0005-33	46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão 52.11-7-01 - Armazéns gerais - emissão de warrant
Minas Paraíso Exp de Café Ltda	06.288.354/0001-60	52.11-7-01 - Armazéns gerais - emissão de warrant 46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão

		10.81-3-01 - Beneficiamento de café
Coop. Produtores Cafés Finos Su...	10.863.852/0001-66	46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão 10.81-3-01 - Beneficiamento de café
UNICOOP - União Coop. Agrop. Sul...	86.541.596/0001-52	01.61-0-99 - Atividades de apoio à agricultura não especificadas anteriormente 01.61-0-01 - Serviço de pulverização e controle de pragas agrícolas 01.61-0-03 - Serviço de preparação de terreno, cultivo e colheita
Coop. Reg. Cafeicultores de São S...	24.896.409/0001-04	46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão 46.83-4-00 - Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo 10.81-3-01 - Beneficiamento de café 10.81-3-02 - Torrefação e moagem de café 52.11-7-01 - Armazéns gerais - emissão de warrant
Pratapereira Com Imp Exp de Café...	00.544.628/0001-58	46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão 46.11-7-00 - Representantes comerciais e agentes do comércio de matérias-primas agrícolas e animais vivos
Coop. Agric. Do Sudoeste do Brasi...	10.594.754/0001-70	46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão

Coop. Agrop. De Boa Esperança Lt...	18.780.254/0007-20	46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão; 74.90-1-03 - Serviços de agronomia e de consultoria às atividades agrícolas e pecuárias
Coop. Produtores de Cafés Finos Su	10.863.852/0001-66	46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão; 10.81-3-01 - Beneficiamento de café

2.2.5.6. O beneficiamento do café é a retirada da casca do café, a transformação do café em coco para café em grãos – nos termos da Comissão Nacional de Classificação de Atividade do IBGE. A torrefação é a torra do grão e a moagem a trituração do grão torrado para a formação do pó. Embora consistam em atividades complexas, beneficiamento, torra e moagem, **singularmente**, não preenchem os requisitos legais para serem consideradas produção de café. O § 6º do artigo 8º da Lei 10.925/04 dispõe que a produção de café são, **cumulativamente**, “as atividades de padronizar, **beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade dos grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial**”.

2.2.5.7. Em assim sendo, há suspensão de PIS e COFINS incidentes sobre as vendas das cooperativas e pessoas jurídicas para a **Recorrente**. Por decorrência, há impossibilidade legal de concessão de crédito básico de PIS e COFINS nos termos do já citado artigo 3º §§ 2º e 3º das Leis 10.833/03 e 10.687/02. Portanto, demonstrado que as aquisições da **Recorrente** foram feitas de empresas que não se enquadram como produtores de café e gozam do direito a suspensão de créditos de PIS e COFINS nos termos da Lei de regência de rigor a concessão de crédito presumido, apenas.

3. Ante o exposto, conheço em parte do Recurso Voluntário e na parte conhecida nego provimento e mantendo integralmente à glosa.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Fl. 16 do Acórdão n.º 3401-007.018 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13292.000055/2010-11