



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

Processo nº 13656.000368/2005-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.264 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria PIS e Cofins Não Cumulativos
Recorrente EXPORTADORA POÇOS DE CALDAS LTDA. (SPRESS CAFÉ IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

Ementa:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para a Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUÇÃO DE CAFÉ. EXERCÍCIO CUMULATIVO DAS ATIVIDADES DO §6º DO ARTIGO 8º DA LEI Nº 10.925/2004.

Para ser considerada produtora dos produtos classificados no código 09.01 da NCM e possuir o direito de se apropriar de crédito presumido de que o artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, a contribuinte deve exercer cumulativamente as atividades 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Direito Creditório Reconhecido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito de apropriação de créditos nas aquisições de cooperativas.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa

Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se relatório da Resolução nº 3302-00.234:

“Trata-se de pedido de restituição (PER nº 14737.62476.260607.1.1.093796) de valores relativos à Cofins não cumulativa devida no 3º trimestre de 2004. Conforme registrado no relatório de primeira instância o contribuinte

“Posteriormente transmitiu as Dcomp’s relacionadas no verso de fls.153, visando compensar os débitos nelas declarados, com o crédito acima citado. Essas declarações foram selecionadas para tratamento manual por meio do presente processo.”

A Delegacia da Receita Federal (DRF) de Poços de Caldas/MG emitiu a Decisão SARAC/DRF/PCS nº 426/2009, na qual reconheceu parcialmente o crédito pleiteado, deferindo o valor de R\$ 7.473,76, decorrente da exportação de mercadorias e homologando as compensações pleiteadas até esse limite (fls. 153/156).

Em síntese, a decisão da DRF restou fundamentada nos seguintes pontos:

(1) Glosa do crédito decorrente dos produtos adquiridos de Izonel da Silva: a compra não foi reconhecida por que a empresa foi declarada inativa no ano calendário 2004 conforme fl. 110, estando ainda respondendo processo específico por inúmeras irregularidades;

(2) Cofins não cumulativa – Insumo de Cooperativas: por aplicação do artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, a fiscalização entendeu que as cooperativas não recolhem PIS e Cofins ao não incluir na base de cálculo o valor repassado aos

*cooperados e, por isso, não podem se creditar do insumo deles adquiridos*²;

(3) Cofins não cumulativa – Crédito Presumido de Agroindústria: a análise foi dividida em 2 etapas em virtude das alterações legislativas.

(a) Lei Vigente: nº 10.833/03, artigo 3º, §5 – período de julho/2004

*A autoridade administrativa interpretou que a legislação apenas permite o direito ao crédito para as empresas que realizassem processo produtivo, nesta atividade que processassem o café. In casu, ao analisar questões fáticas, concluiu-se que o insumo não foi submetido a processo de produção, razão pela qual restou negado o direito a crédito*³.

(b) Lei Vigente: nº 10.925/04, artigo 8º período de agosto e setembro/2004.

A fiscalização entendeu que a alteração legislativa retirou as pessoas jurídicas produtoras de mercadoria vegetal classificada no código 09.01. do rol dos beneficiados com o crédito presumido. 4

*(4) Produtos exportados: tendo restado comprovada a exportação de produtos, bem como a existência de saldo a restituir de PIS e Cofins decorrente desta exportação, defere-se o pedido neste particular*⁵.

Inconformada, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 159/181), na qual alega, em síntese, que:

(1) "a não-cumulatividade da COFINS, diferentemente do que ocorre com o ICMS e o IPI, não pressupõe a incidência do tributo em fase anterior" – neste ponto discorre sobre o regime não cumulativo, sobre a inexistência de restrição ao crédito neste regime, os dispositivos legais aplicáveis, bem como decisões judiciais, administrativas e doutrina;

(2) quanto as aquisições efetuadas de Izonel da Silva " a manifestante não pode ser prejudicada pela situação supostamente irregular de um seu fornecedor estranho a ela";

(3) quanto ao suposto fato de Recorrente não ser produtora – registra que a premissa adotada pela fiscalização é falsa e que é pessoa jurídica produtora. nos termos da Lei 10.925/04 e do Decreto 4.544/02, sendo que o fato de a produção supostamente ter sido encaminhada para estabelecimento de terceiro não descaracteriza a qualidade de produtora, vez que pode realizar a industrialização por encomenda, que é forma reconhecida de industrialização para a legislação do IPI, fato que não pode ser desconsiderado para o Pis e Cofins;

(4) em relação ao crédito presumido – registra que quando do requerimento do crédito, bem como do efetivo aproveitamento, o

direito de creditar-se era líquido e certo, nos termos das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não havendo nada que o obstasse;

(5) no que se refere aos insumos adquiridos de Cooperativas – não se admite a glosa porque se trata de pessoas jurídicas de direito privado que não podem ser comparadas à pessoas físicas, ademais, as cooperativas são contribuintes de PIS e Cofins no que se refere à atividade com nãooperados.

Após analisar as razões trazidas pela contribuinte, a 2ª Turma da Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora DRJ/JFA – proferiu o acórdão nº 09-28930 (fls. 196/200 eletrônicas 217/221), que seguiu assim ementado:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Ano-calendário: 2004

CRÉDITO COFINS E PIS/PASEP

Se não apurado pela autoridade administrativa a falta de pagamento e/ou a entrega da mercadoria adquirida, o crédito relativo a ela deve ser reconhecido.

CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA

Para fazer jus ao crédito presumido agroindústria, a empresa precisa produzir ela própria o café que revende, considerando como tal o exercício cumulativo das atividades previstas na legislação de regência.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte.”

Em resumo, a decisão administrativa de primeira instância reformou a decisão da DRF apenas para o fim de conceder o crédito decorrente da compra de insumos de Izonel da Silva, por entender que não restou comprovada a inexistência da operação, verbis:

[...]

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 204/216 – eletrônica 226/238), por meio do qual reiterou os argumentos trazidos em sua manifestação de inconformidade, alegando, em síntese:

Cofins não cumulativa – Insumo de Cooperativas: defende a possibilidade de credimento (i) porque as cooperativas são sim tributadas, ocorrendo apenas a possibilidade de dedução de base, mas não inexistência de base de cálculo; (ii) ainda que fosse o caso, em virtude da diferença entre o sistema não cumulativo do PIS/Cofins e ICMS, não seria o caso de impedimento de crédito e (iii) caso seja mantida a glosa, necessário se faz permitir o crédito de PIS em de julho/2004, uma vez que a legislação citada (inciso II do § 2º do art. 3º da

Lei nº 10.637/2002) apenas vigeu após 01/08/2004, conforme determinação dos artigos 53 e 46 da Lei nº 10.865/2004.

Cofins não cumulativa – Crédito Presumido de Agroindústria: neste tópico a Recorrente reitera as razões de impugnação, esclarecendo que o produto exportado passa por todas as etapas de industrialização exigidas por lei, ainda que em estabelecimentos de terceiros, por meio da industrialização por encomenda⁶, todavia esta particularidade não altera o fato de que o produto foi devidamente industrializado.”

Na sessão de 21/08/2012, o julgamento foi convertido em diligência mediante a Resolução nº 3302-00.234, para que a recorrente pudesse comprovar seu processo produtivo, elucidando como é realizado este processo produtivo, definindo as fases (recebimento do café/moagem/torra/etc) e todo o procedimento ao qual se submete o grão de café; quem é que faz este processo produtivo, clareando a informação do que é feito em seus próprios estabelecimentos e o que é terceirizado, apresentado, se o caso, provas deste procedimento de industrialização em seus estabelecimentos; comprovar documentalmente o procedimento de envio para industrialização por encomenda, bem como que realiza a venda de produto industrializado.

Em resposta, a autoridade fiscal concluiu que a o processo produtivo previsto no §6º do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004 foi cumprido, mas por outra pessoa jurídica, a saber Internacional Armazéns Gerais Ltda e não pela recorrente, que apenas efetuou a encomenda da industrialização. Em manifestação, a recorrente reconhece que terceirizou parte do processo produtivo, mas que a lei não exigia que todo o processo teria que ser realizado unicamente por uma só empresa.

Na sessão de 19/08/2014, o julgamento foi convertido novamente em diligência, para que a recorrente comprovasse efetivamente a realização da industrialização por encomenda, se equiparando a industrial, nos termos do inciso IV do artigo 9º do RIPI/2002, pois a evidência nos autos indicava tratar-se de operação de revenda e não de industrialização por encomenda. Assim, os autos foram baixados para a autoridade fiscal:

“I-Intimar a Recorrente a apresentar os seguintes elementos de prova de que realizou industrialização por encomenda do café vendido no 3º trimestre de 2004:

1.1Notas Fiscais de aquisição de matéria-prima, de aquisição de material de embalagem de apresentação, de aquisição de material de embalagem de transporte e, também, de aquisição de eventuais produtos intermediários usados no processo industrial;

1.2Notas Fiscais de remessa de matéria prima de material de embalagem e dos produtos intermediários (item 1) para o estabelecimento industrializador da empresa Internacional Armazéns Gerais Ltda;

1.3Notas Fiscais do retorno do produto industrializado para o estabelecimento da Recorrente, emitidas pelo estabelecimento industrializador;

1.4Nota Fiscal (e comprovante de pagamento) relativa ao preço do serviço de industrialização por encomenda, emitida pelo

estabelecimento industrializador da empresa Internacional Armazéns Gerais Ltda;

OBS: *As notas fiscais que já se encontram acostadas aos autos não precisam ser juntadas novamente, basta identificar a página do processo.*

2Intimar o estabelecimento dito industrializador da empresa Internacional Armazéns Gerais Ltda a:

2.1informar se prestou à Recorrente serviço de industrialização por encomenda de café no ano de 2004. Caso positivo, apresentar nota fiscal relativa ao serviço de industrialização por encomenda dos meses de julho a setembro de 2004;

2.2se recebeu material de embalagem (de apresentação e/ou de transporte) remetido pela empresa Recorrente no ano de 2004. Caso positivo, apresentar cópia das notas fiscais de entrada relativas aos meses de julho a setembro de 2004.

3Atestar que a operação de industrialização por encomenda (acaso provada) foi contabilizada regularmente pela Recorrente;

4Opinar sobre conformidade da industrialização por encomenda que a Recorrente alega ter realizado (acaso provada), com a legislação de regência então vigente (RIPI/2002).

Em cumprimento da diligência, tanto a autoridade fiscal quanto a recorrente concordaram que houve a industrialização por encomenda à Internacional Armazéns Gerais Ltda e que a operação realizada pela recorrente não foi de mera revenda, mas de industrialização, embora parte do processo tenha sido realizado em outra empresa.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

A primeira matéria refere-se à possibilidade de se tomar créditos nas aquisições de cooperativas. O despacho decisório fundamentou a glosa em razão da previsão de exclusão da base de cálculo das cooperativas dos valores repassados aos associados, de acordo com o inciso I do artigo 15 da MP nº 2.158-35/2001, ou seja, que o comprador pode se creditar de mercadorias em relação às quais haja pagamento efetivo.

O crédito a que se referiu a glosa foi de bens para revenda previsto no inciso I do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003. Já o inciso II do §2º vedou a tomada de crédito em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, conforme transcrito abaixo:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Percebe-se que o dispositivo veda a aquisição não sujeita ao pagamento, isto é, aquisições não incidentes, isentas, suspensas, ou sujeitas à alíquota zero, mas não abrange os casos em que a apuração da contribuição, eventualmente, resulte em débito zero ou saldo credor.

As cooperativas agropecuárias, por outro lado, são sujeitas à incidência não-cumulativa sobre o total de receitas, de acordo com o inciso VI do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003, sem prejuízo das deduções previstas no artigo 15 da MP nº 2.158-35/2001 e do artigo 17 da Lei nº 10.684/2003 e de outras previstas na legislação, normatizadas na IN SRF nº 635/2006, especialmente nos artigos 9º, 10 e 11.

Destaca-se que os valores repassados aos associados são obrigações da cooperativa para com o cooperado e configuram exclusões da base de cálculo, mas não tornam as receitas auferidas pelas cooperativas isentas. Salienta-se, inclusive, que a matéria foi objeto da Solução de Consulta nº 65/2014, do Conselho de Exportadores de Café do Brasil – CECAFÉ, cuja ementa restou assim consignada:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, art. 3º

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, art. 3º

Destarte, a glosa efetuada no despacho é improcedente.

A segunda questão em litígio refere-se à possibilidade de parte das atividades previstas no revogado §6º do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, para se considerar produção, poder ser encomendada a terceiros industriais.

A diligência requerida pela antiga composição desta turma se destinava a comprovar se houve a operação de industrialização por encomenda, fato que restou inequívoco no Parecer Fiscal de e-fls. 463/467, que concluiu que o café sofreu todo o processo previsto no §6º do artigo 8º em industrialização por encomenda na empresa Internacional Armazéns Gerais Ltda, devendo ser considerado insumos pela recorrente, porém, sem direito ao crédito presumido, por não exercer ela própria as atividades descritas no referido §6º. Tal situação foi confirmada pela recorrente, que, entretanto, pugna pelo reconhecimento ao direito creditório, uma vez que a exigência fiscal não tem amparo legal.

A lide, como visto, se restringe à matéria de direito, especificamente a interpretação do §6º e do *caput* do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, abaixo transcrito com a redação vigente à época dos fatos:

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.

[...]

§ 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).~~

O *caput* do artigo 8º estipula que as empresas que produzam as referidas mercadorias podem tomar o crédito presumido e seu §6º estabelece que produção é 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, atividades estas que não foram realizadas pela recorrente, mas por terceiro, mediante industrialização por encomenda.

Entendo que tais créditos presumidos são benefícios fiscais, configurando exclusão do crédito tributário, que, nos termos do artigo 111¹ do CTN, o que demanda interpretação literal. No caso, o §6º não deixa dúvidas quanto à pessoa jurídica ser produtora, no sentido de exercer cumulativamente aquelas atividades, o que não ocorreu, já que restou incontroversa a realização destas atividades por outra empresa.

Neste sentido, o Acórdão nº 3301-002.894, de seguinte ementa:

CRÉDITO PRESUMIDO. CONDIÇÕES. CEREALISTA. CAFÉ.

Para ser considerada cerealista e fazer jus ao crédito presumido calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a contribuinte deve exercer as atividades de secar (até 21/11/2005), limpar, padronizar, armazenar e comercializar café.

O excerto do voto condutor do acórdão acima esclarece:

“Para ser considerada cerealista, e fazer jus ao crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (com as ressalvas da lei), a contribuinte (e não terceiros) deveria exercer cumulativamente as atividades de secar (até 21/11/2005), limpar, padronizar, armazenar e comercializar café.

Se a contribuinte terceiriza tais serviços, e existem provas nesse sentido no auto de infração, não se pode mais considerá-la como cerealista.

Como bem dito no acórdão recorrido, não se trata de vedar a possibilidade de terceirização. Esse é um direito que assiste ao empresário. Contudo, tratando-se de benefício fiscal, é evidente que a norma pode estabelecer requisitos que devem ser cumpridos e dentre eles está o de que a contribuinte deve exercer, por si própria, e de modo cumulativo, todas as atividades anteriormente listadas. Ao terceirizar, a contribuinte simplesmente está deixando de exercer de modo cumulativo todas as atividades previstas na norma. Como consequência, deixa de fazer jus ao crédito presumido calculado sobre o valor dos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

Assim, não procedem as alegações da recorrente.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer o direito ao creditamento das contribuições nas aquisições de cooperativas.

¹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Processo nº 13656.000368/2005-28
Acórdão n.º **3302-004.264**

S3-C3T2
Fl. 490

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède