



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



**Processo n°** 13656.900012/2013-04  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-008.946 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de agosto de 2021  
**Recorrente** COOPERATIVA REGIONAL DE CAFEICULTORES EM GUAXUPÉ LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de ressarcimento de contribuição vinculada à exportação.

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. INSUMO. SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITO ORDINÁRIO. VEDAÇÃO.

Cumpridas todas as condições, as vendas de produtos agropecuários para as agroindústrias devem, obrigatoriamente, ser realizadas com a suspensão das contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, o que veda o aproveitamento de crédito nos termos dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a conversão do julgamento do recurso em diligência, proposta pela conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, acompanhada pelas conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Renata da Silveira Bilhim e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o erro material de cálculo no acórdão recorrido, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

**PEDRO SOUSA BISPO – Presidente e Relator**

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o Conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-008.946 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13656.900012/2013-04

## Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo sobre Manifestação de Inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório proferido pela DRF em Poços de Caldas, rastreamento n.º 056391695, emitido em 03/07/2013, com base no Termo de Constatação Fiscal SAORT n.º 144/2013, que deferiu parcialmente o crédito pleiteado no Pedido de Ressarcimento n.º 20699.65564.130411.1.1.08-6266.

O pedido de ressarcimento, transmitido em 13/04/2011, cujo valor é de R\$ 381.664,92 – foi analisado pela DRF/Poços de Caldas, a qual adotou procedimentos para a confirmação da legitimidade do crédito pleiteado, e elaborou o Despacho Decisório, reconhecendo parcialmente o direito creditório pretendido (R\$ 134.184,20).

No Termo de Constatação Fiscal SAORT n.º 0144/2013, em especial, assentou a fiscalização:

(...)

O presente termo, bem como as planilhas demonstrativas do deferimento/indeferimento das bases de cálculo serão parte integrante do Despacho Decisório e poderão ser consultados no “Portal e-CAC>Serviços>Restituições e Compensação>PER/DCOMP – Restituição e Compensações.

(...)

### I. RELATÓRIO.

O contribuinte foi intimado a apresentar planilhas demonstrativas das bases de cálculo utilizadas na apuração dos créditos, objeto do ressarcimento em análise (fl. 106 à 176). Os critérios utilizados para deferimento/indeferimento das bases de cálculo foram:

I.1 Informações CFOP em conjunto com NCM das aquisições referentes às linhas 1 e 2, fichas 06 A/16 A do DAICON- as aquisições com alíquota zero, com tributação monofásica e com substituição tributária foram indeferidas (fls. 186, 199 à 204, 221, 222, 237, 238, 266 à 268, 280 e 281) conforme Tabelas de Códigos SPED fiscal. As bases de cálculo das demais linhas foram mantidas.

I.2 RATEIO (**relação receita de exportação/receita bruta total**)- da verificação dos rateios para apropriação dos créditos de exportação sobre suas aquisições, observa-se que o contribuinte apurou os créditos de MI e ME sem considerar, no cálculo do percentual de rateio, todas as receitas demonstradas nas fichas 07 A e 17 A do DAICON. O rateio foi recalculado com base na definição de receita bruta

abaixo, com exceção das linhas 1 e 4, permanecendo os rateios expressamente demonstrados pela COOXUPÉ (fls. 283 e 284).

(...)

I.3 Os produtos adquiridos de cooperativas para revenda e industrialização foram indeferidas pelo fato de aquelas não recolherem PIS/PASEP e COFINS como segue (todos os grifos são nossos):

(...)

Segundo o princípio constitucional da não cumulatividade, deve-se compensar o tributo devido na saída de mercadorias com o montante cobrado na entrada conforme determinado no art. 49 do CTN. No presente caso, se não houve incidência de PIS/COFINS nas vendas de café de cooperativas à COOXUPÉ, não há que se falar em créditos de PIS/COFINS normais nas referidas operações comerciais. A exclusão da base de cálculo de PIS/COFINS das cooperativas aqui mencionadas está prevista no art.

11 da IN SRF nº 635/2006 acima citadas, ou seja, as cooperativas fornecedoras de café à COOXUPÉ ao recolhem PIS/COFINS sobre os valores das vendas decorrentes da comercialização de produto entregues pelos seus associados.

Por outro lado, o §2º, inc. II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 veda a apuração de créditos de PIS/COFINS nas aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.

(...)

Ressalte-se que o crédito presumido é um benefício fiscal sobre aquisições de produtos “in natura” vendidos por pessoas físicas e pessoas jurídicas mencionadas nos incisos I a III (aqui incluídas as cooperativas de produção agropecuária) do § 1º do artigo 8º da Lei nº 10.925/2004, que ocorre nas aquisições por agroindústrias que processem, **elas mesmas**, os insumos adquiridos/recebidos nas condições descritas nos arts. 8º e 9º desta mesma Lei.

A pesquisa sobre CNAE fiscal efetuada no sistema de cadastro da RFB mostra que todas as cooperativas se enquadram nos incisos I ou III do § 1º do art. 3º da IN SRF nº 660/2006: a atividade é Cultivo de Café ou Comércio atacadista de café em grão.

Feitas essas considerações cabe aqui ressaltar a impossibilidade de acolhida do pedido dos créditos normais (9,25%) sobre as aquisições para insumos (linha 2 DACON fichas 06 A e 16 A) de empresas cooperativas, porque tais aquisições (vendas com suspensão) na melhor das hipóteses resultariam em direito ao crédito presumido com base no art. 8º da lei nº 10.925/2004:

(...)

As aquisições de cooperativas para revenda não conferem direito ao crédito de nenhuma espécie (crédito normal e presumido) pelos motivos acima citados.

## II. CONCLUSÃO.

Por todo o exposto e nos termos da legislação vigente, a empresa COOXUPÉ faz jus aos créditos pleiteados, na forma especificada na planilha abaixo:

(...)

Detalhamento mensal dos créditos reconhecidos:

<i>CRÉDITO NORMAL RECONHECIDO</i>	<i>Out/2010</i>	<i>Nov/2010</i>	<i>Dez/2010</i>	<i>4ºT/2010</i>
<i>PIS</i>	<i>48.376,43</i>	<i>49.527,81</i>	<i>36.279,96</i>	<i>134.184,20</i>
<i>COFINS</i>	<i>222.822,74</i>	<i>228.125,76</i>	<i>167.105,78</i>	<i>618.054,29</i>

Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 15/07/2013, a interessada apresentou, em 05/08/2013, Manifestação de Inconformidade, por meio da qual argui, em síntese:

### DOS FATOS

- a requerente transmitiu via internet, pedidos de ressarcimento de crédito de PIS e Cofins não-cumulativo – exportação referente ao quarto trimestre do ano de 2010 nos valores de R\$ 381.664,92 e R\$ 1.757.965,48 - respectivamente;
- o Despacho Decisório reconheceu parcialmente o seu direito ao ressarcimento de créditos, glosando o valor de R\$ 247.480,72 (PIS) e R\$ 1.139.911,20 (Cofins).

### DO DIREITO

- é uma cooperativa de produção agropecuária que realiza o processo agroindustrial em parque industrial próprio e apura as contribuições no regime não-cumulativo;
- por conta das exclusões e deduções da base de cálculo, com destaque para os valores dos repasses aos cooperados, custos agregados e sobras líquidas, bem como, da não incidência das exportações e da comercialização de insumos agropecuários (defensivos e fertilizantes) com alíquota zero, geralmente não atinge base de cálculo para fins de tributação de PIS/Cofins não cumulativos e, quando apura valores devidos, os mesmos são deduzidos com créditos gerados na forma do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 ou com crédito presumido oriundo da art. 8º da Lei n.º 10.925/04, até o limite do débito apurado no mês;
- os créditos gerados na forma do art. 3º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 e proporcionais à exportação, não puderam ser utilizados na dedução de débitos, motivo pelo qual pleiteou o seu ressarcimento, objeto da presente manifestação;
- as alegações constantes no despacho decisório para a glosa dos créditos se referem à glosa integral dos créditos de PIS e Cofins das aquisições de cooperativas, redução dos créditos proporcionais à exportação em razão da alteração no critério de rateio e glosa integral dos créditos de aquisições de insumos tributados;
- tais alegações, contudo, não merecem prosperar, pois estão eivados de equívocos que merecem a devida revisão como será demonstrado;

#### **1. Da glosa integral dos créditos de PIS e Cofins das aquisições de cooperativas.**

- O argumento da DRF em Poços de Caldas, no sentido de que a requerente não faz jus ao crédito de PIS e Cofins nas aquisições para revenda e industrialização, haja vista que as cooperativas não recolhem tais contribuições, não merece prosperar;
- a legislação vigente faz a distinção entre a cooperativa de produção agropecuária que não exerce atividade agroindustrial (inciso III do § 1º da art. 8º e o inciso III do at. 9º, ambos da Lei n.º 10.925, de 2004) e a cooperativa de produção agropecuária que exerce a atividade agroindustrial (caput e §§ 6º e 7º do art. 8º e o inciso II do § 1º do art. 9º, ambos da Lei n.º 10.925, de 2004);
- por força da legislação citada e o art. 34, da IN SRF n.º 635, de 2006, a cooperativa de produção agropecuária que exerce atividade agroindustrial está proibida de efetuar venda no mercado interno com suspensão das contribuições devendo aplicar a tributação integral (1,65% de PIS e 7,60% de Cofins);
- segundo o art. 11 da referida Instrução Normativa, a base de cálculo das contribuições das cooperativas de produção agropecuária é o faturamento após as exclusões (como por exemplo a exclusão do valor repassado ao associado decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa) e deduções permitidas, sobre a qual são aplicadas as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,60% para a Cofins para fins de cálculo do débito;
- as exclusões da base de cálculo se referem aos atos cooperativos e, mesmo assim, a exclusão é dos valores repassados aos cooperados, portanto, o valor do faturamento da cooperativa que exerce a atividade agroindustrial é superior aos valores repassados aos associados (exclusões), ocorrendo, assim, a geração do débito sobre a diferença (margem agregada para cobrir todos os seus custos e gastos para a colocação do café cru em grão no mercado);
- os cafés adquiridos de não associados (terceiros) para completar lotes e/ou *blend*, quando faturados pela Cooperativa que exerce a atividade agroindustrial não é

objeto de exclusão da base de cálculo, portanto, nesse caso, a base de cálculo é o próprio valor do faturamento, visto que a aquisição é de terceiros;

- quando há a exclusão da base de cálculo, passa a ser devido também 1% de PIS sobre a sua folha de pagamento;

- as cooperativas que exercem a atividade agroindustrial e realizam as exclusões da base de cálculo (valores dos atos cooperativos) somente podem apropriar o crédito presumido até o limite do débito gerado no mês;

- em suma, o despacho decisorio sustenta a reclassificação (glosa de 9,25% para 3,24%) sob o fundamento de que as cooperativas não recolhem PIS e Cofins devido às exclusões da base de cálculo, ou seja, se não recolhe 9,25%, não repassa 9,25%. Portanto, tem o direito de repassar apenas 3,24% de PIS e Cofins, que é exatamente o crédito presumido recebido de seus cooperados;

- em suma, os Termos de Constatação Fiscal, ora impugnados, sustentem a glosa integral dos créditos de PIS/Cofins, sob o argumento de que as Cooperativas não recolhem as referidas contribuições;

- contudo, o Delegado da RFB está aplicando a glosa do crédito indevidamente, agindo de forma arbitrária haja vista que a cooperativa de produção agropecuária que exerce atividade industrial, apura base de cálculo de PIS e Cofins e gera débito de 9,25% (sobre a margem do valor agregado, quando a origem do café é de cooperado devido às exclusões do ato cooperativo; e sobre o faturamento integral quando a origem do café é de não associado);

- a cooperativa de produção agropecuária que exerce atividade industrial está proibida de aplicar a suspensão até porque já se apropriou do crédito presumido quando do recebimento de seus cooperados e pela sistemática de tributação do PIS e Cofins não existe previsão legal e/ou lógica para tomada de dois créditos presumidos numa mesma cadeia de operação. Portanto, suas vendas ocorrem com incidência dos 9,25%, como constam nos dados de PIS e Cofins informados nas notas fiscais eletrônicas decorrentes de operações das cooperativas;

- por analogia, a RFB reconheceu publicamente, por meio do Ato Declaratório Interpretativo n.º 15, de 26/09/2007, que as microempresas e empresas de pequeno porte que recolhem os tributos unificados com base em seu faturamento gera direito ao crédito ordinário de 9,25% para os seus adquirentes;

- restou demonstrado que as aquisições da requerente foram tributadas, pois além do fato de que todas as cooperativas de produção agropecuária terem exercido a atividade agroindustrial, ainda estavam legalmente proibidas de fornecerem produtos com suspensão;

- além disso, não foi mencionada pelos fornecedores, na nota fiscal de venda a expressão “suspensão constante do § 2º do artigo 2º da Instrução Normativa RFB n.º 660/06”, porque não se trata de aquisição de cooperativa que não realiza atividade agroindustrial;

- o § 1º do art. 34 deixa claro que a suspensão da incidência da contribuição não se aplica às vendas de café realizadas pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária que exercem a atividade agroindustrial;

- por meio das informações contidas no arquivo “XML Nota Fiscal Eletrônica Mod. 55” emitida pelos fornecedores da manifestantes e nas notas fiscais Modelo 1, foram preenchidos todos os dados relativos às contribuições;

**2. Da redução dos créditos proporcionais à exportação em razão da alteração no critério de rateio**

- afirma que o Fisco recalculou o rateio dos créditos do mercado interno e mercado externo, sob o argumento de que o contribuinte teria apurado créditos sem considerar no cálculo do percentual de rateio, todas as receitas demonstradas nas fichas 07 A e 17 A do Dacon;
- informa que, no 4º trimestre de 2010, a Cooxupé realizou a exportação direta para o exterior por meio de três estabelecimentos filiais (Guaxupé, São José do Rio Pardo e Monte Carmelo) porém, cerca de 99% das exportações foram realizadas pela filial Guaxupé (CNPJ n.º 20.770.566/0005-33), a qual realiza o preparo, padronização e *blend* do café cru em grão;
- informa também que possui diversas atividades-negócio registrado segregadamente (Contabilidade por Responsabilidade), permitindo, assim, a apuração das contribuições por segmento de negócio para a perfeita identificação dos créditos e débitos de cada negócio, para posterior atendimento do Dacon no CNPJ Matriz n.º 20.770.566/0001-00;
- do total da receita bruta com vendas e serviços da Cooxupé, 96% é representada pelo segmento de negócio “café cru em grãos” e, esse é o segmento que possui a totalidade dos débitos quando da venda para o mercado interno, bem como é o segmento que possui a receitas de exportação;
- considerando o disposto nos arts. 1º das Leis n.º 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, tem-se que o faturamento é considerado o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil; que o total das receitas compreende a receita bruta com venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas; que a base de cálculo das contribuições não cumulativas é o valor do faturamento e que não integram a base de cálculo as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;
- considerando que o segmento de negócio do café cru em grão, representa em torno de 80% da receita bruta total da Cooxupé e que a exportação é apenas de café;
- considerando que a receita bruta com vendas de insumos agropecuários (defensivos, fertilizantes, etc) estão sujeitas à alíquota zero, conforme o art. 1º da Lei n.º 10.925, de 2004;
- considerando que as demais receitas representam em torno de 4% da receita bruta total;
- considerando que as receitas financeiras estão sujeitas à alíquota zero, conforme o Decreto n.º 5.442, de 2005;
- considerando que, por disposição legal, não integram a base de cálculo das contribuições não cumulativas as receitas isentas, não alcançadas pela incidência, suspensas e com alíquota zero;
- entende a requerente que a aplicação da proporcionalidade para a definição dos tipos de créditos em mercado interno e externo adotada está amparada pela legislação e por seus registros contábeis segregados por atividades-negócio;
- qualquer interpretação diferente disto implicaria no cristalino tratamento discriminatório para empresas que possuem mais de um segmento de atividade;
- informa que utilizou-se dos critérios elencados para apropriar os créditos referentes às aquisições de café cru em grão e dos créditos dos custos industriais (exemplo, energia elétrica), aplicando a proporcionalidade relativa à parcela do mercado externo;

- entretanto, a fiscalização aplicou a proporcionalidade para apurar/glosar créditos do mercado interno que não foram objeto deste pedido de ressarcimento;

**a - Ficha 6 A e 16 A da linha 2**

- a fiscalização aplicou a proporcionalidade sobre o montante das aquisições após as exclusões dos valores adquiridos de cooperativas, realizando a base de cálculo do crédito de exportação e também do crédito de mercado interno;

- a requerente discorda desse procedimento já que nesta linha são declaradas as aquisições dos negócios do café cru em grão, fábrica de ração e torrefação e, considerando que apenas o segmento do café efetua operações no mercado externo, quando da apuração dos créditos, não foi aplicada a proporcionalidade para aquisições destinadas aos negócios de da fábrica de ração e torrefação, uma vez que estes realizam operações somente no mercado interno;

**b - Ficha 6 A e 16 A da linha 4**

- não houve alteração no critério adotado pela requerente/fisco
- aduz que discorda do procedimento adotado, já que nesta linha somente foi aplicada a proporcionalidade sobre a energia consumida no segmento de negócio do café cru em grãos, sendo que, para os demais negócios, os créditos foram constituídos apenas como de mercado interno;

**c - Ficha 6 A e 16 A da linha 5**

- a fiscalização aplicou a proporcionalidade com base na receita bruta total
- diz que discorda desse procedimento, uma vez que aplicou a proporcionalidade correspondente ao segmento do café cru em grãos;

**d - Ficha 6 A e 16 A da linha 7**

- a fiscalização aplicou a proporcionalidade sobre o montante das despesas com frete, implicando em alterações dos valores destinados ao mercado interno e mercado externo;
- a empresa discorda desse procedimento, tendo em vista que em relação às despesas com fretes, não foi aplicada a proporcionalidade por ser uma despesa vinculada à operação de exportação, sendo o crédito apropriado de forma integral para o mercado externo;

**e - Ficha 6 A e 16 A das linhas 10 e 11**

- a fiscalização adotou a proporcionalidade com base na receita bruta;
- diz que discorda do procedimento adotado porque aplicou a proporcionalidade que corresponde ao segmento de negócio do café cru em grão;

**3. Da glosa integral dos créditos de aquisições de insumos tributados**

- explica que o Fisco indeferiu as aquisições nas linhas 1 e 2, da ficha 6 A/16 A, do Dacon, sob o argumento de que seriam produtos com NCM com alíquota zero, com tributação monofásica e com substituição tributária;

- diz que discorda parcialmente da glosa efetuada pela fiscalização em função de esta ter se referido a todo o grupo da NCM, não observando as exceções contidas na própria tabela de códigos do SPED (EFD – Contribuições);
- em função disso foram glosados créditos de mercado interno de itens tributados, como por exemplo, os itens “sal moído em 25 Kg” e “fertilizante Sulfugran 90%”, os quais, apesar de se enquadrarem na NCM 2501 e 2503, são tributados;
- aduz que, em que pese o crédito fazer parte da apuração geral, ele será utilizado apenas para dedução de mercado interno, não tendo sido objeto do pedido de ressarcimento, o qual se refere somente aos créditos ordinários proporcionais ao mercado externo.

#### **DO PEDIDO**

- pelo exposto, requer que seja julgada procedente a Manifestação de Inconformidade para fins de reconhecer o crédito indevidamente glosado, assegurando à requerente o seu direito ao ressarcimento tributário integral requerido nos termos da Lei.

- Requer, ainda, “a produção todos os meios de prova em direito admitidas”.

Cumpra informar que o presente processo foi encaminhado à DRF de origem para a realização de diligência tendo retornado a esta DRJ em 13/05/2016.

Ato contínuo, a DRJ-CURITIBA (PR) julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO INTEGRAL. AQUISIÇÕES DE CAFÉ SUBMETIDO À ATIVIDADE PRODUTIVA. REVENDA.**

Somente o café cru já submetido à atividade produtiva adquirido de pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que exerçam cumulativamente as atividades de padronizar, beneficiar, preparar e misturar tipos de café para definição de aroma e sabor (blend) ou separar por densidade os grãos, com redução dos tipos determinados pela classificação oficial e destinado à revenda é que ensejam o direito à apuração e aproveitamento do crédito integral.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. AGROINDÚSTRIA. DIREITO A CRÉDITO PRESUMIDO.**

A aquisição de insumos agropecuários de pessoas jurídicas que exerçam a atividade agropecuária e de cooperativas de produção agropecuária pelas pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal destinados à alimentação humana ou animal somente gera o direito ao crédito presumido, na forma do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA DE MERCADORIAS PARA REVENDA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não gera direito ao crédito na sistemática não cumulativa as aquisições de mercadorias relacionadas nas alíneas “a” e “b” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

**CRÉDITOS. EXPORTAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. RECEITAS DO AGRONEGÓCIO DO CAFÉ.**

Comprovado que é somente no setor do agronegócio de café que se tem receitas de exportação e custos, correto o cálculo do percentual de rateio proporcional feito pela contribuinte, para efeito de apropriação dos créditos entre o mercado interno e externo,

que considerou na composição da receita bruta apenas as receitas decorrentes deste segmento de negócio.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. COMPRA DE MERCADORIAS. ALÍQUOTA ZERO. REVENDA OU INSUMO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

Aquisição de bem tributado à alíquota zero para revenda ou para ser utilizado como insumo não gera crédito na sistemática não-cumulativa, tendo em vista disposição contida no art. 3º, § 2º, II da Lei nº 10.637, de 2002, que veda a apuração de créditos relativos a aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS COMO INSUMOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, as aquisições de combustíveis e lubrificantes comprovadamente utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

**DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.**

Cabe à contribuinte, no momento da apresentação da manifestação de inconformidade, apresentar todos os documentos que comprovem os fatos alegados.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto as glosas de créditos.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro PEDRO SOUSA BISPO, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento de PIS não-cumulativo vinculado ao mercado externo do 4º trimestre de 2010, com pedidos de compensações atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos calculados com a utilização de critério de rateio sem a inclusão das receitas financeiras para obtenção do percentual, necessidade reclassificação de créditos calculados sobre aquisições de café cru de cooperativas, falta de comprovação do enquadramento de combustíveis e lubrificantes como insumos e glosa dos créditos referentes a aquisições sujeitas à substituição tributária e tributação monofásica.

Para esta instância administrativa as matérias a serem decididas dizem respeito à reclassificação de créditos calculados sobre aquisições de café cru de cooperativa, falta de comprovação do enquadramento de combustíveis e lubrificantes como insumos e glosa de créditos sobre aquisições sujeitas à substituição tributária e tributação monofásica. O Contribuinte também acrescentou ao seu recurso questionamento a respeito de erro no cálculo do

crédito realizado no acórdão recorrido. Com relação ao erro no critério de rateio, o acórdão recorrido cancelou a glosa com essa motivação pois considerou que as receitas financeiras, submetidas à alíquota zero, não integram o montante da receita bruta total utilizada na determinação do percentual a ser estabelecido entre esta e a receita de exportação para aplicação do rateio proporcional previsto no inciso II do parágrafo 8º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 por estarem excluídas da base de cálculo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

A Recorrente, segundo informa, é uma cooperativa de produção agropecuária que realiza três tipos de operações com café, quais sejam: i) comercialização do café grão cru no mercado interno e externo; ii) classificação dos tipos de café; e iii) agroindustrial, para a realização do beneficiamento ou rebeneficiamento do café, igualmente, para fins de exportação.

Feitas essas considerações para facilitar a compreensão das matérias em debate, passa-se à análise dos créditos glosados em seus argumentos de mérito.

### **Créditos Sobre as Aquisições de Café Cru de Cooperativas Agropecuárias**

A lide aqui colocada para o Colegiado tem sido costumeira nas turmas colegiadas do CARF nos últimos anos, referindo-se a glosa de créditos ordinários (integrais) da Contribuição para a COFINS ou PIS não cumulativos calculados sobre a aquisição de “café cru” de cooperativas agropecuárias, com o seu conseqüente recálculo como crédito presumido, em valor menor e com a impossibilidade de ser objeto de pedido de ressarcimento.

Por oportuno, transcreve-se a legislação que regula a matéria nesse ramo de atividade de café:

#### **Lei nº 10.925, de 2004:**

Art. 8º **As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal**, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 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. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009)(Vide art. 57 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)

§ 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005);

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

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

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art.

3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 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:

(...)

III - 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. (Renumerado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 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.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

**§ 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);**

§ 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).

(...)

**Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vide art. 37 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009)**

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

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

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

§ 1º O disposto neste artigo: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

**II – não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º **A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal SRF.** (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(negritos nossos)

**IN SRF 660, de 2006:**

Art. 2º Fica suspensa a exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda:

I - de produtos *in natura* de origem vegetal, classificados na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nos códigos:

a) 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os códigos 1006.20 e 1006.30;

b) 12.01 e 18.01;

II – de leite *in natura*;

III – de produto *in natura* de origem vegetal destinado à elaboração de mercadorias classificadas no código 22.04, da NCM; e

**IV – de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no inciso I do art. 5º.**

§ 1º Para a aplicação da suspensão de que trata o caput, devem ser observadas as disposições dos arts. 3º e 4º.

§ 2º Nas notas fiscais relativas às vendas efetuadas com suspensão, deve constar a expressão "Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com especificação do dispositivo legal correspondente.

Das pessoas jurídicas que efetuam vendas com suspensão

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

Das condições de aplicação da suspensão

**Art. 4º Aplica-se a suspensão de que trata o art. 2º somente na hipótese de, cumulativamente, o adquirente:**

**I – apurar o imposto de renda com base no lucro real;**

**II – exercer atividade agroindustrial na forma do art. 6º; e**

**III – utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que tratam os incisos I e II do art.5º.**

(...)

§ 3º É vedada a suspensão quando a aquisição for destinada à revenda. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Do Crédito Presumido

Do direito ao desconto de créditos presumidos

Art. 5º **A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial**, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não

cumulatividade, **pode descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários utilizados como insumos na fabricação de produtos:**

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

(...)

d) nos capítulos 8 a 12, 15 e 16 exceto o código 1502.00.1; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

(...)

§ 1º O direito ao desconto de créditos presumidos na forma do caput aplica-se, também, à sociedade cooperativa que exerça atividade agroindustrial.

(...)

Da atividade agroindustrial

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

(...)

**II – 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, relativamente aos produtos classificados no código 09.01 da NCM.**

Parágrafo único. A operação de separação da polpa seca do grão de café, realizada pelo produtor rural, pessoa física ou jurídica, não descaracteriza o exercício cumulativo a que se refere o inciso II do caput. (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

Dos insumos que geram crédito presumido

Art. 7º Geram direito ao desconto de créditos presumidos na forma do art. 5º, os produtos agropecuários: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

I – adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, com suspensão da exigibilidade das contribuições na forma do art.2º;(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 977, de 14 de dezembro de 2009)

II – adquiridos de pessoa física residente no País; ou III recebidos de cooperado, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no País.

Do cálculo do crédito presumido

Art. 8º Até que sejam fixados os valores dos insumos de que trata o art. 7º, o crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins será apurado com base no seu custo de aquisição.

§ 1º O crédito de que trata o caput será calculado mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos insumos, dos percentuais de:

(...)

II - 0,5775% (cinco mil e setecentos e setenta e cinco décimos de milésimo por cento) e 2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), respectivamente, no caso dos demais insumos.

(...)

§ 3º O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo:

(...)

II não poderá ser objeto de compensação com outros tributos ou de pedido de ressarcimento.

(negritos nossos)

Infere-se dos dispositivos transcritos, vigentes à época, que as receitas de venda de café em grão para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real pelas pessoas jurídicas que exerciam atividade agropecuária e as cooperativas agropecuárias estavam, obrigatoriamente, submetidas ao regime de suspensão, nos termos do inciso III do referido art.9º, combinado com disposto no art. 4º da Instrução Normativa 660/2006. Não consta na legislação citada, ou qualquer outra, hipótese para que sejam cobradas as contribuições nessas transações e a tomada de crédito normal (ordinário) por parte da adquirente, somente sendo previsto, nesse caso. o crédito presumido agropecuário, conforme o art. 7º, da IN nº660/2006.

De outra banda, nos termos do disposto no art. 9º, §1º, II, da Lei 10.925/2004, havia uma exceção para as receitas de venda de café em grão, já submetido ao processo de produção descrito nos §§ 6º e 7º do art. 8º da Lei 10.925/2004, pelas pessoas jurídicas que exerciam a atividade agropecuária e as cooperativas de produção agroindustrial. Para essas operações, as receitas de venda auferidas estavam sujeitas a tributação normal e ao pagamento das referidas contribuições. Em decorrência, as pessoas jurídicas adquirentes dos referidos produtos para revenda, submetidas ao regime não cumulativo, faziam jus ao valor do crédito integral das referidas contribuições, calculado sobre o preço das respectivas operações de aquisição e não do crédito presumido, como citado na situação anterior.

Cabe então a verificação, quanto aos elementos constantes nos autos, se as aquisições foram feitas em um ou outro caso, a fim de se decidir sobre a legitimidade da tomada de créditos normais integrais nas operações de aquisições de “café cru não descafeinado em grãos” de cooperativas pela Recorrente.

Inicialmente, cabe frisar que a Recorrente exerce a atividade agroindustrial em consonância com definição dessa atividade presente no inciso II, art.6º, da IN SRF nº660/2006. A empresa confirma a atividade agroindustrial desenvolvida com a cadeia do café, conforme denota o trecho constante da resposta de intimação para prestar informações à Autoridade Fiscal:

O processo agroindustrial do café cru nos remete às normas da classificação oficial brasileira, reforçado, inclusive, no próprio texto do § 6º do art.8º da Lei 10925/04.

Assim, tal classificação oficial brasileira é regulamentada pela Instrução Normativa n.º 8, de 11 de junho de 2003 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (disponível no site do Ministério).

**Neste sentido, para a padronização segundo a classificação oficial brasileira, a Cooperativa conta com parque industrial (laboratórios de análise e classificação, maquinários mecânicos e eletrônicos) proporcionando a realização de todo o processo agroindustrial do café cru de forma a atender todas as exigências técnicas e de mercado para comercialização do produto nos mercados interno e externo.**

**De forma simplificada (ideal visita *in loco*) segue etapas do nosso processo agroindustrial:**

**1ª etapa - Coleta da primeira amostra dos caminhões antes da descarga;**

**2ª etapa – Análise visual para destinação do local de armazenamento, segundo o fator qualidade;**

**3ª etapa - Furação de todos os sacos para obtenção da amostra definitiva;**

**4ª etapa - Empilhamento em blocos - sacas de 60,5 quilos;**

**5ª etapa - Classificação (laboratório de análises) para determinação do tipo, pelo número de defeitos; e da bebida, pela prova de xícaras;**

**6ª etapa — Autorização do cooperado para comercialização do seu café;**

**7ª etapa - Despejo do café na moega para passar pelo processo agroindustrial;**

**8ª etapa - Pré-limpeza, que consiste na retirada de impurezas maiores;**

**9ª etapa - Catação de pedras e torrões;**

**10ª etapa - Separação de peneiras, conforme o tamanho dos grãos (densidade dos grãos) proporcionando maior eficiência nas próximas etapas de ventilação e catação eletrônica;**

**11ª etapa - Ventilação feita no café já separado em peneiras, para retirada dos grãos mais leves, como quebrados, couchas, mal granados e chochos;**

**12ª etapa - Catação eletrônica efetuada em máquinas que separam os grãos pretos, ardidos, verdes e outros que prejudicam a bebida;**

**13ª etapa - Despejo para liga (*blend*) onde faz-se a mistura de cafés de diferentes tipos e qualidade em proporções especificadas pelos clientes do mercado interno e externo;**

**14ª etapa - Embarque final em caminhões ou contêjneres a granel, ou ensacados, com destino ao porto de Santos para exportação oii para o mercado brasileiro (anexo folder ilustrativo).**

(negritos nossos)

Conforme se depreende dos elementos constantes nos autos, a Cooperativa Regional de Cafeicultores de Guaxupé Ltda realiza as operações de beneficiamento previstas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, ou seja, ela é, nos termos do art. 8º da Lei nº 10.925/2004, uma cooperativa agroindustrial.

Outra observação importante sobre aspectos envolvendo as transações de compras de cooperativas, diz respeito ao fato das notas fiscais de compras de cooperativas fornecedoras de café, objeto de análise pela Fiscalização, confirmarem que se tratavam de transação com cooperativa agropecuária e não agroindustrial, vez que que as mercadorias adquiridas, “café cru não descafeinado em grãos”, não foram submetidas ao processo industrial de produção descrito nos §§ 6º e 7º do art. 8º da Lei 10.925/2004<sup>1</sup>. Inclusive, tais mercadorias adquiridas dessas cooperativas agropecuárias ingressaram na Recorrente sob o código de CFOP 1101 e 2101 (compras para industrialização), o que confirma que foram utilizadas como insumo na atividade agroindustrial da Recorrente, e-fls.106 a 176.

A Recorrente não contesta, tampouco traz provas aos autos de que as mercadorias adquiridas (café cru não descafeinado, em grãos) de cooperativas agropecuárias não foram

---

<sup>1</sup> Lei nº 10.925/2004

Art.8º (...)

(...)

§ 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);

§ 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).

submetidas ao processo industrial de produção descrito nos §§ 6º e 7º do art. 8º da Lei 10.925/2004<sup>2</sup> e se destinaram à atividade agroindustrial da Recorrente como insumo, conforme afirmado pela Fiscalização.

Em vista disso, pode-se considerar que a Cooperativa Regional de Cafeicultores em Guaxupé LTDA preenche os requisitos estabelecidos para a aplicação da suspensão nas compras de café efetuadas com as cooperativas, a saber:

- a) apura IRPJ com base no lucro real;
- b) exerce atividade agroindustrial definida no art. 6º, II; e
- c) utiliza o café adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de que trata o inciso I do art. 5º.

O fato também das notas fiscais trazerem em seu bojo o destaque das contribuições sociais integrais, sem a expressão de “Venda efetuada com suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, exigida art. 2º, § 2º, da IN SRFB nº 660/06, isso não legitima a tomada de crédito ordinário integral efetuada pela Recorrente, pois como já se demonstrou, a Recorrente atendia a todos os requisitos estabelecidos para a aplicação da suspensão nas compras de “café não descafeinado, em grão” efetuadas com as cooperativas agropecuárias.

Portanto, tratando-se de venda de produto (café não descafeinado, em grão) efetuada por **cooperativa de produção agropecuária** à pessoa jurídica que atenda os requisitos legais anteriormente citados, aplica-se obrigatoriamente a suspensão do PIS e da Cofins, independentemente de se tratar de venda de produto recebido pela cooperativa de seus associados ou de produto adquirido de produtores rurais não cooperados.

Nesse mesmo sentido, transcreve-se algumas ementas de julgados do CARF em casos semelhantes:

CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE COOPERATIVAS SUJEITAS À VENDA COM SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Tratando-se o caso dos autos de aquisição junto à cooperativa de produção agropecuária, observados todos os requisitos legais em relação ao adquirente para que a venda da cooperativa se dê com suspensão, aplica-se o crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei 10.925, de 2004.

(acórdão nº3302004.649, da 3ª Câmara da Segunda Turma Ordinária, Redatora Designada Maria do Socorro Ferreira Aguiar, sessão de 29 de agosto de 2017)

REGIME DE SUSPENSÃO. AQUISIÇÃO DE COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA POR ESTABELECIMENTO AGROINDUSTRIAL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE.

---

<sup>2</sup> Lei nº10.925/2004

Art.8º (...)

(...)

§ 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);

§ 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).

As aquisições de café *in natura* de cooperativas de produção agropecuária por estabelecimento agroindustrial estão submetidas ao regime suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e asseguram apenas o direito de apropriação de crédito presumido, nos termos da legislação vigente.

(acórdão n.º3302007.251, da 3ª Câmara da Segunda Turma Ordinária, Relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus, sessão de 18 de junho de 2019)

Nessa situação descrita, somente foi assegurado às adquirentes o direito à apuração de crédito presumido, previsto no art.8º da Lei n. 10.925/04, antes transcrito.

A partir da vigência dessa Lei, as empresas tributadas pelo Lucro Real, que produzirem mercadorias relacionadas no *caput* do art. 8º da Lei 10.925, de 2004, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão apurar créditos presumidos calculados às alíquotas de 0,578% (quinhentos e setenta e oito milésimos por cento), correspondente a 35% (trinta e cinco por cento) de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/Pasep, e de 2,66% (dois inteiros e sessenta e seis centésimos por cento), correspondente a 35% (trinta e cinco por cento) de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins, para fins de dedução do valor devido em cada período de apuração a título dessas contribuições, na sistemática não-cumulativa, alíquotas essas aplicáveis sobre o valor das aquisições efetuadas junto a:

- a) pessoas físicas residentes no país;
- b) cerealista que exerça cumulativamente as atividades elencadas no art. 8º, § 1º, I, em relação aos produtos *in natura* citados naquele dispositivo;
- c) pessoas jurídicas que exerçam atividades agropecuárias; e
- d) sociedades cooperativas de produção agropecuária.**

Ressalta-se que, além do crédito presumido citado ser em valor menor que o crédito básico (ordinário) calculado pelo Contribuinte, este não pode ser objeto de ressarcimento e nem de compensação, sendo especificamente destinado à dedução com débitos tributários da mesma espécie contributiva apurados em fases posteriores. Esse é o mesmo entendimento da SRF, expresso pela edição do Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º15, de 22 de dezembro de 2005, que assim dispôs:

Art. 1º O valor do crédito presumido previsto na Lei n.º 10.925, de 2004, arts. 8º e 15, somente pode ser utilizado para deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) apuradas no regime de incidência não-cumulativa.

Art. 2º O valor do crédito presumido referido no art. 1º **não pode ser objeto de compensação ou de ressarcimento**, de que trata a Lei n.º 10.637, de 2002, art. 5º, § 1º, inciso II, e § 2º, a Lei n.º 10.833, de 2003, art. 6º, § 1º, inciso II, e § 2º, e a Lei n.º11.116, de 2005, art. 16.

[...]

(negrito nosso)

Por fim, com relação a alegação de que o Parecer/ PGFN/CAT °1425/2014 teria reconhecido o direito a crédito na situação aqui tratada não procede, tendo em vista que esse parecer trata de operação de diversa, qual seja, o direito ao crédito fiscal integral do PIS/Pasep e da COFINS, nas aquisições de café de sociedades cooperativas que submeteram o produto à atividade agroindustrial. No caso aqui tratado, como anteriormente já ressaltado, o produto (café não descafeinado, em grão) não sofreu o processo de produção previsto nos §§ 6º e 7º do art. 8º da Lei 10.925/2004 e foi adquirido de cooperativa agropecuária.

Dessa forma, acertadamente, a Autoridade Fiscal promoveu a reclassificação dos créditos ordinários integrais, calculados incorretamente sobre aquisições de café cru de cooperativas, para créditos presumidos, na forma do art. 8º da Lei n.º 10.925, de 2004, devendo ser mantida a glosa efetuada.

### **Créditos Sobre a Aquisições de Produtos Sujeitos à Alíquota Zero ou Substituição Tributária**

Em relação às aquisições de mercadorias para revenda, sob os códigos 8421 e 8432, a Autoridade Fiscal afirmou que a informação fiscal, contida em planilha elaborada pelo Contribuinte, apenas contendo o capítulo em que estava inserida a mercadoria não seria suficiente para determinar se o valor das aquisições poderia ser base de cálculo dos créditos. Na DRJ, o processo foi baixado em diligência para que a empresa informasse mais detalhes das notas fiscais que geraram os créditos apropriados sobre bens revendidos, inclusive com a classificação fiscal completa. Ainda assim a classificação fiscal completa não foi informada pela Empresa Recorrente.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente informa que os produtos com a classificação incompleta se referiam aos códigos “NCM 8421.23.00, 84.21.23.99, 8421.29.90” e outros”. Não obstante, a Recorrente sequer relacionou os códigos mencionados com o número da nota fiscal e produtos adquiridos para revenda.

Como se sabe, é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (Lei n.º 5.869/73), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I- ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB n.º 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

Assim, entendo que a Recorrente não logrou êxito em comprovar o direito creditório pleiteado, devendo ser mantido o indeferimento do crédito analisado contido no despacho decisório que indeferiu o pedido.

### **Glosa de Créditos Sobre Combustíveis e Lubrificantes**

Conforme noticiado no acórdão recorrido, a glosa de créditos sobre combustíveis e lubrificantes decorreram da falta de comprovação de que eles eram utilizados como insumos no processo produtivo da Empresa.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente não trouxe qualquer documento comprovando o custo ou descrição indicando em qual fase do seu processo produtivo foi utilizado para poder ser considerado insumo da sua atividade, de acordo com os critérios de essencialidade ou relevância, estabelecido no voto da Ministra Regina Helena Costa, constante do Resp nº 1.221.170/PR.

Quanto ao ônus probatório em processo de restituição e compensação, valem as mesmas considerações do item anterior.

Assim, tendo em vista que a Recorrente não logrou êxito em comprovar que as suas despesas com combustíveis e lubrificantes se enquadram no conceito de insumo, mantêm-se a glosa.

### **Erro de Cálculo no Acórdão Recorrido**

Neste tópico, a Recorrente afirma que nos cálculos dos créditos ordinários remanescentes do PIS, do mês de dezembro/2010, o Julgador da instância *a quo* cometeu erro no somatório que levou à redução do crédito concedido nesse mês.

Informa a Recorrente que identificou erro na planilha elaborada pelo acórdão recorrido, relativo ao somatório das linhas 01, 02, 04, 05, 07, 10, 11 para se chegar a base de cálculo do crédito na linha 14, constando equivocadamente o valor de R\$ 3.647.294,91 quando na verdade a soma perfaz R\$ 5.024.077,79. Tal fato causou uma redução indevida no crédito reconhecido de R\$ 83.101,63 para R\$ 60.384,72.

Analisando-se a planilha citada pela Recorrente, constata-se que de fato houve um erro material do Julgador da DRJ nos cálculos efetuados, como demonstrado a seguir:

### **DEZEMBRO 2010**

<b>Base de cálculo dos créditos DEZEMBRO 2010</b>	<b>Mercado Interno (R\$)</b>	<b>Mercado Externo (R\$)</b>
01-Bens para revenda	1.316.160,55	-----
02-Bens utilizados como insumos	3.124.970,57	1.303.406,34
04-Despesas de energia elétrica e energia térmica sob a forma de vapor	235.944,75	31.506,50
05-Despesas de aluguéis de prédios locados de PJ	40.016,35	41.870,04
07-Despesas de armazenagem e frete nas operações de venda	1.001.837,73	3.582.685,45
10-Sobre bens do ativo imobilizado	37.142,53	38.863,10
11-Encargos de amortização de edificações e benfeitorias	24.606,50	25.746,36
14- BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	5.780.678,98	3.647.294,91
15- Créditos a descontar alíquota de 1,65%	95.381,20	60.180,36
APURAÇÃO DE OUTROS CRÉDITOS		
18-Créditos de atividade de transporte		204,35
24-TOTAL DOS CRÉDITOS APURADOS APÓS AJUSTES		60.384,71

	<b>OUTUBRO 2010</b>	<b>NOVEMBRO 2010</b>	<b>DEZEMBRO 2010</b>
Valor reconhecido (DRJ)	<b>R\$ 93.991,89</b>	<b>R\$ 72.792,42</b>	<b>R\$ 60.384,72</b>
Valor ressarcido (DRF)	R\$ 48.376,43	R\$ 49.527,81	R\$ 36.279,96
<b>Crédito Adicional</b>	<b>R\$ 45.615,46</b>	<b>R\$ 23.264,60</b>	<b>R\$ 24.104,76</b>

A fim de corrigir o erro material identificado, deve ser reconhecido o crédito adicional de PIS no montante de R\$ 22.716,91, conforme discriminado na tabela abaixo:

	<b>DEZEMBRO/2010</b>
Valor Reconhecido DRJ Corrigido	83.101,63
Valor Reconhecido DRF	36.279,96
<b>Crédito Adicional Acórdão</b>	<b>24.104,76</b>
<b>Crédito Adicional Erro Material</b>	<b>22.716,91</b>

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer, em razão de erro material de cálculo do acórdão recorrido, o direito a crédito adicional de PIS não cumulativo de dezembro de 2010 no montante de R\$ 22.716,91 (vinte e dois mil reais, setecentos e dezesseis reais e noventa e um centavos).

(documento assinado digitalmente)

**PEDRO SOUSA BISPO**