



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.721585/2017-12
ACÓRDÃO	3202-003.368 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPNOROESTE - COOPERATIVA AGROPECUARIA DO OESTE DE MATO GROSSO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

SOCIEDADES COOPERATIVAS. SAÍDAS PARA COOPERADOS. ATO COOPERATIVO TÍPICO. HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITOS VINCULADOS. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Como decorrência do art. 79 da Lei nº 5.764/71, as receitas decorrentes das vendas das sociedades cooperativas para seus cooperados, por se caracterizarem como atos cooperativos típicos, estão excluídas da incidência das contribuições ao PIS e da COFINS. Tratando-se de não incidência, os créditos vinculados a essas vendas podem ser ressarcidos ou compensados com base nos arts. 17 da Lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005.

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA. VENDAS. MERCADO INTERNO. COEFICIENTE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. RECEITA DE ATOS COOPERATIVOS.

No cálculo do rateio proporcional da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, para a determinação dos créditos descontados de insumos utilizados na produção dos bens vendidos no mercado interno, cujas vendas, parte está sujeita ao pagamento das contribuições pelo regime não cumulativo e parte à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, a receita decorrente de atos cooperativos deve ser incluída no total da receita bruta, inexistindo amparo legal para sua exclusão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas de i) despesas com embalagens e materiais

secundários utilizados na indústria de laticínios, ii) despesas com serviço de industrialização para envase do leite como as despesas com frete de leite in natura e iii) reverter a glosa de créditos decorrente do rateio utilizado pela Fiscalização. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima (Relatora), Aline Cardoso de Faria e o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha- Redator designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra indeferimento de Pedido de Ressarcimento pleiteado no PER/DCOMP nº 12232.73075.220316.1.5.18-1997, relativo ao ressarcimento de PIS não cumulativo do 4º trimestre de 2015 – 01/10/2015 a 31/12/2015, valor pedido de R\$ 269.517,11, valor reconhecido de R\$ 1.575,06.

De acordo com a Informação Fiscal, foram glosados os créditos correspondentes às aquisições de lenha para caldeira (não se trata de insumo), óleo diesel (não se trata de insumo e não incide PIS/Pasep e COFINS - alíquota zero), matéria prima e embalagens utilizados na indústria de ração (créditos não vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins), embalagens/material secundário utilizados na indústria de laticínios e serviços de industrialização - envase de leite UHT e despesas com frete de leite *in natura* (os créditos de insumos vinculados aos produtos de laticínios não

podem ser descontados porque constituem ato cooperado), frete de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa (não se caracteriza como venda, de modo que não dá direito ao crédito do PIS/Pasep e Cofins), armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, energia elétrica (valor correspondente à energia não consumida), máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Foi também glosado o valor dos bens utilizados como insumos relativos ao crédito presumido por falta de apresentação das correspondentes documentos fiscais e por falta de habilitação no “Programa Leite Mais Saudável”.

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa perante a 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Campo Grande/MS, formalizada através do acórdão 04-48.316, assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Dão origem a crédito na apuração não cumulativa os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018, que consolidou a interpretação da Receita Federal sobre o tema com base nos entendimentos contidos no Acórdão do REsp 1.221.170/PR e na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. LENHA PARA CALDEIRA E ÓLEO DIESEL.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados entre os seus diferentes estabelecimentos.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. ENERGIA ELÉTRICA.

Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito o valor incluído na fatura correspondente à contribuição para o custeio da iluminação pública, os encargos financeiros cobrados na fatura de energia elétrica a título de demanda contratada, contribuição de iluminação pública, juros e multa por atraso no pagamento da fatura.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. EDIFICAÇÕES.

É reconhecido o direito ao desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, devidamente comprovadas por meio de notas fiscais.

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO, ARMAZENAMENTO E INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRODUTO DO ASSOCIADO (EMBALAGEM, MATERIAL SECUNDÁRIO UTILIZADO NA INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS, ENVASE DE LEITE UHT, FRETE DE LEITE *IN NATURA*). COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A exclusão, da base de cálculo, das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado não correspondem à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, de modo que os créditos vinculados à receita de venda de cooperativas não são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, exceto em caso de previsão legal específica. Inteligência da Solução de Divergência nº 1 - COSIT, de 21 de janeiro de 2019.

COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. RATEIO DA RECEITA AUFERIDA.

Para fins de determinação dos créditos, não são computadas, no rateio da receita auferida, as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado, uma vez que não correspondem à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência. Inteligência da Solução de Divergência nº 1 - COSIT, de 21 de janeiro de 2019.

CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO. PROGRAMA MAIS LEITE SAUDÁVEL.

Ficou comprovada a habilitação da interessada no Programa Mais Leite Saudável, o que propicia o ressarcimento do crédito presumido relativo às aquisições de leite *in natura* devidamente comprovadas.

A comprovação da aquisição do leite *in natura* das pessoas físicas se faz mediante apresentação do documento legalmente exigido para produtores rurais pessoas físicas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.

A prova documental referente a direito creditório alegado em pedido de ressarcimento deve ser apresentada juntamente com a manifestação de inconformidade, para fins de seu eventual deferimento.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Sendo assim, o julgador “a quo”, ratificando o despacho decisório manteve as seguintes glosas:

- (i) embalagens/material secundário utilizados na indústria de laticínios;
- (ii) despesas com serviços de industrialização - envase de leite UHT e despesas com frete de leite *in natura* (os créditos de insumos vinculados aos produtos de laticínios não podem ser descontados porque constituem ato cooperado);
- (iii) Despesas com armazenagem de mercadorias e fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa;
- (iv) despesas com energia elétrica;
- (v) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição);
- (vi) Créditos Presumidos decorrentes da aquisição de insumos de origem animal (Programa Leite Mais Saudável); e
- (vii) rateio da receita auferida.

Inconformada, a recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, pugnando pela reversão integral de todas as glosas.

É o que havia a ser relatado.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade.

Ante a inexistência da arguição de preliminares, passo a análise do mérito.

I- DO MÉRITO

Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do

PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.” Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014." A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade

ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.” Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização

da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

1.1- DAS GLOSAS

Segundo a fiscalização, com base na descrição da mercadoria adquirida, excluiu-se diversas aquisições da base de cálculo do crédito, por entender a Fiscalização que não correspondem ao conceito de insumo. Tratam-se das seguintes glosas:

- (i) embalagens/material secundário utilizados na indústria de laticínios;
- (ii) despesas com serviços de industrialização - envase de leite UHT e despesas com frete de leite *in natura* (os créditos de insumos vinculados aos produtos de laticínios não podem ser descontados porque constituem ato cooperado);
- (iii) Despesas com armazenagem de mercadorias e fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa;
- (iv) despesas com energia elétrica;
- (v) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição);
- (vi) Créditos Presumidos decorrentes da aquisição de insumos de origem animal (Programa Leite Mais Saudável; e
- (vii) rateio da receita auferida.

Passemos à análise de cada uma das glosas.

(i) Embalagens/Material Secundário utilizados na indústria de laticínios (bens utilizados como insumos)

A Autoridade Fiscal glosou os valores correspondentes a embalagens e materiais secundários utilizados na indústria de laticínios, por entender que as vendas de produtos derivados dessa atividade são atos cooperativos, o que não implica em suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência de contribuições.

Neste ponto, alega a fiscalização que todas as vendas de produtos derivados da atividade de laticínios, mesmo que efetuadas a não associados foram consideradas como ato cooperativo- leite recebido de cooperados para industrialização.

Dessa forma, segundo a fiscalização, não se poderia apurar os créditos como empresa comercial e apurar os débitos como cooperativa, por não se tratar de ato mercantil e sim ato cooperado, sendo indevidos os créditos pleiteados de bens utilizados como insumos relativos a produtos de laticínios.

A Recorrente, por sua vez, alega que se tratando de atos cooperados, por não implicar operação de mercado, não existiria receita bruta, conseqüentemente seria caso de não incidência das contribuições para o PIS e a Cofins e não caso de exclusão da base de cálculo. Nesse caso, não caberiam as glosas efetuadas, restando enquadrado na hipótese prevista no citado art. 17 da Lei 11.033/2004.

De fato, a questão precisa ser enfrentada sob dois aspectos. Primeiro, as exclusões da base de cálculo das cooperativas podem ser comparadas a isenção ou a outra forma de não tributação favorecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, de modo a permitir a compensação e o ressarcimento dos créditos vinculados a essas receitas. E segundo, se as exclusões da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, previstas para as sociedades cooperativas de produção agropecuária, impedem a apuração e também a manutenção de créditos calculados em relação às despesas – que integrarão as respectivas receitas excluídas.

Para o deslinde da questão, exige analisar a natureza jurídica dessas exclusões da base de cálculo das contribuições.

Pois bem.

A questão que exsurge é se as exclusões da base de cálculo das cooperativas podem ser comparadas à isenção, alíquota zero ou a outra forma de não tributação favorecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, de modo a permitir a compensação e o ressarcimento dos créditos vinculados a essas receitas.

A meu entender, as exclusões de base de cálculo realizadas pelas cooperativas não correspondem a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, de modo que os créditos vinculados à receita de venda de cooperativas não podem, em regra, ser aproveitados para fins de compensação ou de ressarcimento. A exceção a essa regra seriam os créditos vinculados a receitas de exportação, as receitas decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ou a outras receitas a que a legislação especificamente autorize a compensação e o ressarcimento.

A meu ver, tais exclusões não correspondem a uma retirada de parte da base de cálculo, que deixa de ser tributada. Não se está, portanto, retirando parte da receita das cooperativas do campo de incidência das contribuições. A receita continua no campo de incidência. O que se retira, na verdade, está na categoria de despesas, existem exclusões da base de cálculo das contribuições, as quais, todavia, não se transformam em isenção, suspensão e/ou alíquota zero.

Como se sabe, a não-incidência configura-se em face da própria norma de tributação, ou norma descritora da hipótese de incidência do tributo. Esta norma descreve a situação de fato que, se e quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não incidência tributária. Em outras palavras, tudo que não é hipótese de incidência tributária é, naturalmente, hipótese de não incidência tributária pura ou simples. Há também as situações em que o legislador, por pura opção, expressamente se manifesta para afirmar que não há incidência em determinada situação fática, situação conhecida como não incidência juridicamente qualificada.

A exclusão da base de cálculo, por seu turno, se configura como a hipótese prevista em lei na qual, embora existente a situação fática que faz nascer o dever jurídico de pagar o tributo - hipótese de incidência, por opção do legislador, autoriza-se, no momento da apuração, a exclusão de valores da base de cálculo tributável.

Em outras palavras, toda a receita é tributada. O que se tem, na realidade, é uma redução do “quantum debeatur” do tributo, que não corresponde nem a isenção, nem a suspensão, nem a alíquota zero e nem a não incidência.

Não se admite, portanto, que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidos e, conseqüentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos do art. 17 da Lei no 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

Esclareça-se, contudo, que nada obsta que a cooperativa, ao vender produtos sujeitos a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência não possa utilizar os créditos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a essas vendas, para fins de compensação ou ressarcimento.

Outrossim, é mister registrar que o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e o art. 17 da Lei nº 10.684/03, ao listar as exclusões permitidas na base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS das sociedades cooperativas, não faz qualquer referência à natureza dos atos praticados como atos cooperativos ou não cooperativos, mas refere-se às operações realizadas com o associado.

As exclusões de base de cálculo nada mais são do que o reconhecimento da não incidência tributária sobre as operações realizadas com o associado-cooperado com o objetivo de dar às cooperativas o adequado tratamento tributário previsto na Constituição Federal.

Ao contrário do que defende a Recorrente, o fato é que as exclusões da base de cálculo permitidas às sociedades cooperativas conforme autorização legal inscrita no art 15 da MP nº 2.158-35, de 2001 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero, situações cujos créditos correspondentes podem ser aproveitados por ressarcimento ou compensação.

A meu entender, tratam-se de receitas normalmente tributadas e que têm a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo exclusivamente por força da condição particular relacionada à natureza jurídica do vendedor que no caso é sociedade cooperativa.

Neste sentido, temos a Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep.

EMENTA: REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

(...)

4. A dúvida principal da consultante é saber se a aquisição de produtos junto a cooperativas impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

5. Inicialmente esclareça-se que o cálculo e o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa está limitado às situações e condições previstas na legislação, especialmente no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003. Não há na legislação vedação ao aproveitamento de créditos pelo simples fato de o produto ou serviço ser adquirido de cooperativa.

6. De acordo com o art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dá direito a crédito. [...]

7. As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo às quais as cooperativas têm direito não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou redução de alíquota a 0 (zero) nas suas vendas, o que impediria o aproveitamento de crédito por parte dos compradores de seus produtos. As sociedades cooperativas, além da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento, também apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na de salários relativamente às operações referidas na MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 15, I a V. [negritos acrescidos]

8. [...]

9. Assim, para aproveitamento de créditos nas aquisições junto a cooperativas, deve-se observar as mesmas normas vigentes para a apuração de créditos em relação a aquisições tributária a ser resolvida. Basta aplicar literalmente a legislação referente à situação descrita na

consulta, sendo vedada a apuração de créditos em relação às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.

[...]

Pelo exposto, conclui-se que:

14. A aquisição de produtos junto a cooperativas não impede o aproveitamento de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observados os limites e condições previstos na legislação.

Nesse mesmo sentido Solução de Consulta Cosit nº 383, de 2017:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; Lei nº 10.676, de 2003, art. 1º; Lei nº 10.684, de 2003, art. 17; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; e IN RFB nº 635, de 2006, art. 15.

Entendo que assiste razão a recorrente, ao defender que os créditos que contribuíram para receitas da cooperativa em transações com os seus cooperados podem ser mantidos pela Recorrente, por força da aplicação do art. 17, da Lei nº 11.033/2004.

Entretanto, a possibilidade de serem excluídas da base cálculo em razão da situação particular da vendedora, não tira o caráter de receitas tributáveis ao produto das vendas das cooperativas. Portanto, não se confundindo com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero. Não havendo direito ao aproveitamento do crédito na forma de ressarcimento ou compensação, e por isso, nego provimento ao tópico recursal.

(ii) despesas com serviços de industrialização - envase de leite UHT e despesas com frete de leite *in natura*

Tratam-se de despesas com serviços de industrialização- envase de leite UHT e despesas com frete de leite *in natura*- (créditos na aquisição de insumos vinculados a ato cooperado).

Neste ponto, alega a recorrente que os produtos lácteos são tributados pela alíquota zero.

Entretanto, ratificando o entendimento da fiscalização, entendo que deve ser adotado o mesmo entendimento utilizado para bens utilizados como insumos, pois se as operações de saídas efetuadas pela cooperativa não implicam em ato mercantil e sim ato cooperado, logo, são indevidos os créditos pleiteados de serviços utilizados como insumos relativos a produtos de laticínios.

Por isso, pelas razões acima expostas, também nego provimento ao tópico recursal.

(iii) Despesas com armazenagem de mercadorias e fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa

A fiscalização constatou que o contribuinte tomou créditos em relação a fretes entre estabelecimentos da própria recorrente (onde ele era a remetente e a própria destinatária). Aqui, defende a fiscalização inexistir previsão da concessão do crédito vindicado.

Por sua vez, alega a recorrente que a operação de venda se inicia com a transferência do produto ao centro de distribuição. A única diferença é de logística. Grandes cargas são redistribuídas para pequenos veículos possibilitando a entrega nos mais diversos centros de consumo (e-fls. 7166), defendendo ainda, não ser “lógico” fazer acepção entre frete interno x frete na operação de venda.

Todavia, o tema não merece maiores digressões ante o entendimento sumulado deste Conselho na Súmula 217: “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas”.

Por isso, nego provimento ao tópico recursal.

(iv) despesas com energia elétrica

A Autoridade Fiscal procedeu à glosa parcial dos valores pleiteados, excluindo os valores contidos na fatura de energia elétrica que não se referem à energia consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, ou seja, os valores correspondentes à taxa de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa e outros, bem como os valores que deixaram de ser comprovados mediante apresentação das notas fiscais.

Entretanto, o procedimento fiscal não merece reparos, merecendo ser aplicada a Súmula 224:

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

(v) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

A autoridade fiscal realizou glosas das despesas com máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, com base nos seguintes fundamentos:

98. Na planilha apresentada pelo contribuinte de créditos calculados sobre "Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)" constam apenas 4 (quatro) aquisições de máquinas e equipamentos.

99. Verificou-se que na nota fiscal nº 65, de 21/07/2015, de R\$ 2.700,00, consta o CST 99 - Outras Operações. Segundo o parágrafo 2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não existe direito a crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS e COFINS. Logo esta nota não dá direito ao crédito.

Em sede de defesa, a recorrente apresentou na DRJ, apresentou planilha discriminativa das notas fiscais geradores de créditos no ano de 2015.

Em relação ao período analisado, o julgador "a quo", considerou os materiais e serviços relativos à edificação incorporada ao ativo imobilizado no mês de fevereiro de 2015, na conta edifícios, comprovados por meio das notas fiscais, no valor total de **R\$ 85.015,41**, no mês de outubro de 2015, na conta instalações, comprovados por meio das notas fiscais, no valor total de **R\$ 22.041,50**, e no mês de dezembro de 2015, nas contas edificações e instalações, no valor total de **R\$ 529.000,00**, perfazendo o **total de R\$ 636.056,91**.

O crédito, no período de outubro/2015 a dezembro/2015, corresponde ao valor comprovado de R\$ 636.056,91, dividido por 24 meses, nos termos do art. 6º da Lei 11.488, de 15 de junho de 2007, o que perfaz o **valor mensal de R\$ 26.502,37**, e sobre este valor incide o percentual de rateio e a alíquota do tributo.

Neste ponto, a recorrente requer que o período seja reanalisado, todavia, não refuta e nem traz argumentos passíveis de serem analisados para reversão a totalidade das glosas. Sendo assim, por ausência impugnação específica, o acórdão recorrido não merece reparo no que

ao tópico recursal- despesas com aquisição de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado.

(vi) Créditos Presumidos decorrentes da aquisição de insumos de origem animal (Programa Leite Mais Saudável)

A recorrente deixou de apresentar as notas fiscais de produtor rural correspondentes às notas fiscais de entrada de leite *in natura*, sob a justificativa de que, por serem preenchidos com papel carbono.

Alega a recorrente falta de legibilidade para apresentação dos documentos fiscais comprobatórios das aquisições de leitura *in natura*.

Entretanto, por ausência de certeza e liquidez do direito vindicado, mantenho as glosas.

(vii) Do rateio da receita auferida

E no que se refere a alegação da recorrente que não existe amparo legal para se excluir as receitas auferidas à alíquota zero do cálculo do rateio proporcional dos créditos comuns.

De fato, não assiste razão a recorrente, pois as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado não correspondem à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, redator designado

Em que pese o costumeiro bem fundamentado voto da i. Relatora, ousou divergir em relação às seguintes matérias: **i) Embalagens/Material Secundário utilizados na indústria de laticínios (bens utilizados como insumos), ii) despesas com serviços de industrialização - envase de leite UHT e despesas com frete de leite in natura e iii) método de determinação dos créditos – rateio da receita bruta auferida.**

Passo à análise desses pontos.

I. Embalagens/Material Secundário utilizados na indústria de laticínios (bens utilizados como insumos)

As glosas de despesas com embalagens/material secundário utilizados na indústria de laticínios assentaram-se no fato de a autoridade fiscal ter constatado que todas as receitas às quais esses insumos estão vinculados (vendas de laticínios) decorrem de atos cooperativos típicos, de maneira que não se trataria dos casos disciplinados pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004 (suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência de contribuições). É o que se depreende do trecho a seguir da Informação Fiscal de fls. 6289-6320:

60. No entanto, somente podem ser objeto de ressarcimento créditos vinculados a receitas decorrentes de vendas no mercado interno efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, conforme previsto no artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 c/c artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

61. Deve-se observar que as operações de vendas realizadas pela cooperativa relativas aos produtos de laticínio não se enquadram às disposições contidas no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, mas sim ao conceito de atos cooperativos disposto no art. 79 da Lei nº 5.764/1971.

Por sua vez, para fundamentar sua posição de que as vendas de laticínios da recorrente são atos cooperativos, a autoridade fiscal baseou-se em resposta apresentada pela própria recorrente:

63. Tal entendimento se confirma ao verificar as operações de saída da COOPNOROESTE. A cooperativa foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 713/2015 (fl. 449 a 451), a identificar se as operações de saídas se referem a ato cooperado ou não. A seguinte resposta foi apresentada (fls. 468/469):

“Laticínios: na atividade laticínios, o critério de segregação do ato cooperativo é conforme a aquisição do leite para industrialização. Por isso, não é levado em consideração a condição do adquirente dos produtos lácteos, se cooperado ou não, mas sim a origem do leite recebido para industrialização. Por isso, todas as receitas da atividade Laticínios estão informadas na coluna de atos cooperativos.” (Grifei)

64. Isto posto, todas as vendas de produtos derivados da atividade de laticínios, mesmo que efetuadas a não associados foram consideradas como ato

cooperativo, por serem, segundo a COOPNOROESTE, de origem do leite recebido para industrialização.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente sustenta que:

É bem verdade que ao vender os produtos recebidos de seus cooperados a cooperativa está praticando o ato cooperativo, está agindo como a *longa manus* de seus cooperados. ENTRETANTO, o que fora desconsiderado é que esse fato não retira da operação, ou melhor, dos produtos lácteos a característica de serem tributados pela alíquota zero!

[...]

[...] Então, o indeferimento do direito creditório não se mostra razoável e nem mesmo legal, devendo ser revertido através do presente recurso gerando o direito creditório e o direito ao ressarcimento, nos termos do que fora consignado na descrição dos créditos, ou seja, nos artigos 16 da Lei 11.116/2005 e 17 da Lei 11.033/2004.

Portanto, a recorrente não contesta o fato de que as vendas de laticínios se enquadram no conceito de ato cooperativo típico, limitando-se a alegar que, a despeito disso, os produtos objeto desses negócios jurídicos são tributados pela alíquota zero, do que decorreria seu direito de manter e aproveitar os créditos com base nos arts. 17 da Lei nº 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.196/2005.

O acórdão recorrido manteve as glosas em questão com base na Solução de Divergência COSIT nº 1/2019, que concluiu que *“as exclusões de base de cálculo realizadas pelas cooperativas não correspondem a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, de modo que os créditos vinculados à receita de venda de cooperativas não podem, em regra, ser aproveitados para fins de compensação ou de ressarcimento”*.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que:

[...] a própria IN 635/06 da Receita Federal garante às cooperativas o crédito apurado sobre bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda. A contribuinte enquadra-se perfeitamente nessa condição, pois adquiriu embalagens e demais insumos de fornecedores diversos para produção de leite UHT, queijos, bebidas lácteas e outros derivados.

Sustenta também que *“o indeferimento do direito creditório não se mostra razoável e nem mesmo legal, devendo ser revertido através do presente recurso gerando o direito creditório e o direito ao ressarcimento, nos termos do que fora consignado na descrição dos créditos, ou seja, nos artigos 16 da Lei 11.116/2005 e 17 da Lei 11.033/2004”* e que *“só se poderia falar em exclusões se falássemos de produtos tributados, o que não é caso, pois como, inclusive exhaustivamente se repete, tratam-se de produtos alíquota zero”*.

Entendo que a análise do mérito passa, primeiro, pelo adequada qualificação jurídica dos negócios (vendas de laticínios) aos quais se vinculam as glosas sob análise. Nesse

sentido, em que pese a recorrente alegue em seu recurso voluntário que “*a discussão não está, nem de perto, sendo travada pelo ponto de vista do ato cooperativo. Claramente, se trata de ato não cooperativo [...]*”, entendo que a autoridade fiscal acertou ao considerar as vendas de laticínios como sendo atos cooperativos, pois foi assim que a própria recorrente os qualificou na documentação apresentada à fiscalização. Mais do que isso, a recorrente não contestou essa qualificação em sua manifestação de inconformidade.

Superado esse ponto, deve-se partir para o cerne da discussão, qual seja, se as receitas de vendas qualificadas como atos cooperativos se enquadram ou não em alguma das hipóteses previstas no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 (suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência de contribuições). A autoridade fiscal entendeu que não, e o acórdão recorrido, com base na Solução de Divergência COSIT nº 1/2019, ratificou a decisão.

Entendo que essa não é a melhor interpretação. Explico.

A mencionada Solução de Divergência que embasou o acórdão recorrido possui os seguintes fundamentos:

21. A questão que exsurge é se as exclusões da base de cálculo das cooperativas podem ser comparadas a isenção ou a outra forma de não tributação favorecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, de modo a permitir a compensação e o ressarcimento dos créditos vinculados a essas receitas.

22. Tal questão foi pormenorizadamente examinada na Solução de Consulta Cosit nº 383, de 30 de agosto de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 12/09/2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), o que vincula, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, o entendimento da RFB acerca da matéria.

23. A seguir, transcrevem-se os trechos da Solução de Consulta Cosit nº 383, de 2017, na parte pertinente à questão:

12. Em suma, a cooperativa, ao efetuar a venda de produtos a terceiros, aufere receita que compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. No entanto, essa base de cálculo é ajustada mediante as exclusões previstas em lei. Em razão disso, exsurge a dúvida se tais exclusões permitem a manutenção, o ressarcimento e a compensação dos créditos apurados com fundamento no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a tais operações.

13. Para o deslinde da questão, releva entender a natureza jurídica dessas exclusões da base de cálculo. Note-se que tais exclusões não correspondem a uma retirada de parte da base de cálculo, que deixa de ser tributada. Na verdade, as referidas exclusões não correspondem a parte das receitas das cooperativas. A título de exemplo, tomemos a exclusão do valor repassado ao associado. Esse valor não corresponde

ao valor de venda das mercadorias pela cooperativa; corresponde sim ao valor de aquisição dessas mercadorias (valor que o associado recebe). Não se está, portanto, retirando parte da receita das cooperativas do campo de incidência das contribuições. A receita continua no campo de incidência. O que se retira, na verdade, está na categoria de despesas, como o valor repassado ao associado.

14. Em outras palavras, toda a receita é tributada. O que se tem, na realidade, é uma redução do quantum debeatur do tributo, que não corresponde nem a isenção, nem a suspensão, nem a alíquota zero e nem a não incidência.

15. Não se admite, portanto, que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidos e, conseqüentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

16. Esclareça-se, contudo, que nada obsta que a cooperativa, ao vender produtos sujeitos a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência não possa utilizar os créditos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a essas vendas, para fins de compensação ou ressarcimento. [sem grifo no original]

24. Resta, portanto, claro que as exclusões de base de cálculo realizadas pelas cooperativas não correspondem a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, de modo que os créditos vinculados à receita de venda de cooperativas não podem, em regra, ser aproveitados para fins de compensação ou de ressarcimento. A exceção a essa regra seriam os créditos vinculados a receitas de exportação, a receitas decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ou a outras receitas a que a legislação especificamente autorize a compensação e o ressarcimento.

O que se nota é que a Solução de Divergência COSIT nº 1/2019 se fundamenta na Solução de Consulta COSIT nº 383/2017, segundo a qual, nos atos cooperados, “*não se está, portanto, retirando parte da receita das cooperativas do campo de incidência das contribuições. A receita continua no campo de incidência.*” e “*toda a receita é tributada. O que se tem, na realidade, é uma redução do quantum debeatur do tributo, que não corresponde nem a isenção, nem a suspensão, nem a alíquota zero e nem a não incidência*”.

Ocorre que, no âmbito do Tema Repetitivo nº 363 (julgamento dos REsp nº 1.164.716/MG e nº 1.141.667/RS, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou a seguinte tese:

Não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Oportuno trazer trecho do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia, relator dos REsp mencionados:

3. 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 parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

4. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária, tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. (grifo nosso)

Ainda no REsp nº 1.164.716/MG, a Ministra Assusete Magalhães consignou em seu voto que:

Explica-se: se tais atos não implicam operação de mercado, ou contrato de compra e venda, não geram receita ou lucro, situação que impossibilita a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS.

Quanto ao tema, é certo que o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado no sentido de que sobre atos cooperativos típicos não incidem as contribuições ao PIS e COFINS

Não obstante a discussão esteja em curso no Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 672.215, com repercussão geral reconhecida (Tema nº 536), o Ministro Luís Roberto Barroso, relator do caso, já votou e propôs tese que menciona “as hipóteses legais de não incidência, exclusão e dedução tributária, como expressão do adequado tratamento tributário ao ato cooperativo”, o que, no meu sentir, expõe entendimento que se coaduna com a possibilidade de não incidência legalmente estabelecida.

Assim sendo, entendo que as receitas decorrente de vendas de produtos por cooperativas que se enquadram como atos cooperativos típicos não estão no campo da materialidade da Contribuição para o PIS e da Cofins, ou seja, trata-se de hipótese de não incidência, portanto abrangida pelo art. 17 da Lei nº 11.033/2004. Nesse sentido:

Acórdão 3401-008.505, de 18/11/2020, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araujo Branco

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2009 A 30/06/2009

ATOS COOPERADOS. RECURSO REPETITIVO. HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA.

Conforme decidido pelo STJ ao julgar o REsp 1.141.667/RS sob o rito dos Recursos Repetitivos, 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 parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Dito isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária.

Tratando-se de vendas que se amoldam às hipóteses do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, por conseguinte, os créditos vinculados a essas vendas podem ser ressarcidos ou compensados com base no art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Assim, voto no sentido de reverter as glosas de despesas com embalagens e materiais secundários utilizados na indústria de laticínios.

II. Despesas com serviços de industrialização - envase de leite UHT e despesas com frete de leite in natura

A autoridade fiscal também glosou despesas com serviço de industrialização para envase do leite como as despesas com frete de leite in natura, utilizando os mesmos fundamentos das glosas de embalagens/material secundário. Veja-se:

72. Percebe-se que tanto o serviço de industrialização para envase do leite como as despesas com frete de leite in natura estão relacionados aos produtos da indústria de laticínios.

73. Portanto, deve ser adotado o mesmo entendimento que o utilizado para bens utilizados como insumos, pois se as operações de saídas efetuadas pela cooperativa não implicam em ato mercantil e sim ato cooperado, logo, são indevidos os créditos pleiteados de serviços utilizados como insumos relativos a produtos de laticínios.

A recorrente também contesta tais glosas em sua peça de defesa.

Dessa forma, evitando-se repetição desnecessária, com base nos mesmos fundamentos jurídicos expostos anteriormente, voto para que as glosas de despesas com serviço de industrialização para envase do leite como as despesas com frete de leite in natura vinculados aos produtos da indústria de laticínios (portanto, vinculados a receitas decorrentes de atos cooperados) devem ser revertidas.

III. Método de Determinação dos Créditos – Rateio da Receita Bruta Auferida

Consta do Relatório Fiscal que *“de acordo com as EFD Contribuições entregues, o contribuinte optou pelo Método de Determinação dos Créditos com base na Proporção da Receita Bruta Auferida no Mercado Interno”*. Ocorre que a autoridade fiscal adotou um método de cálculo do rateio que desconsiderou a receita decorrente de atos cooperativos. Em suas palavras:

[...] as operações relativas a atos cooperados, por não se enquadrarem às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, conforme disposto no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, não podem ser computadas para fins de rateio.

A recorrente se insurgiu contra o método, sustentando que:

Essencialmente, por entender que todos os atos praticados pela cooperativa são atos cooperativos, e desconsiderar o sistema de tributação pela alíquota zero, a fiscalização retirou do cálculo todas as operações de vendas, conforme descrito no parágrafo no Relatório Fiscal.

Não há, entretanto, base legal ou fática, para o recálculo apresentado, pois se trata de operação de venda com alíquota zero, não podendo, portanto, ser desconsiderada para fins de rateio.

A matéria já foi apreciada por este colegiado no processo nº 10183.721567/2017-22, da mesma recorrente, ocasião em que prevaleceu entendimento favorável à recorrente. O Acórdão nº 3301-012.642, de relatoria do i. Conselheiro José Adão Vitorino De Moraes), foi assim ementado na parte que nos interessa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA. VENDAS. MERCADO INTERNO. COEFICIENTE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. RECEITA DE ATOS COOPERATIVOS.

No cálculo do rateio proporcional da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, para a determinação dos créditos descontados de insumos utilizados na produção dos bens vendidos no mercado interno, cujas vendas, parte está sujeita ao pagamento das contribuições pelo regime não cumulativo e parte à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, a receita decorrente de atos cooperativos deve ser incluída no total da receita bruta, inexistindo amparo legal para sua exclusão.

Reputo oportuno transcrever o voto do i. Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes sobre o tema.

A Fiscalização utilizou esse mesmo método, contudo, no cálculo do coeficiente excluiu da receita bruta o valor das receitas decorrentes de atos cooperativos, ou seja, da venda de bens resultantes do beneficiamento/industrialização do leite in natura recebido dos produtores rurais cooperados.

A recorrente discordou dessa forma de cálculo, sob o fundamento de que inexistente amparo legal para a exclusão das receitas decorrentes de atos cooperados da receita bruta para a determinação dos créditos descontados.

O método de rateio da receita bruta para determinação dos créditos descontáveis dos custos/despesas com insumos e serviços utilizados como insumos, para os casos em que os contribuintes têm parte da receita tributada sob o regime da cumulatividade e parte não tributada, está previsto nos §§ 7º, 8º, e 9º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente.

A IN RFB nº 1.911/2019, assim dispõe sobre o rateio

Art. 226. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação a apenas parte de suas receitas, o crédito deve ser calculado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 7º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 7º; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I - dos custos, das despesas e dos encargos de que tratam os arts. 171, 173 e 181, observado o disposto no art. 164; e II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata o art. 171 adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto nos arts. 504 a 530.

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º, incisos I e II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, incisos I e II):

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita ao regime de apuração não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, devem ser aplicados sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, critérios de apropriação por rateio que confirmem adequada distribuição entre os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa e os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração cumulativa.

§ 4º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso II do § 1º, a receita bruta total objeto do rateio proporcional corresponderá à soma das receitas de venda de bens e serviços auferidas pela pessoa jurídica nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º).

§ 5º O método eleito pela pessoa jurídica, referido no § 2º, deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, tendo de ser o

mesmo para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 9º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 9º).

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se independentemente de os créditos serem decorrentes de operações relativas ao mercado interno ou do pagamento das contribuições incidentes na importação (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).

§ 7º O disposto neste artigo aplica-se também para apuração dos créditos vinculados às receitas de exportação e às receitas sujeitas a suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, e art. 6º, § 3º; e Lei nº 11.033, de 2004, art. 17). (destaque não original)

Conforme disposto no § 4º do art. 226 da referida IN, citado e transcrito acima, para apuração dos créditos das contribuições decorrentes dos encargos comum, a receita bruta total objeto do rateio proporcional corresponderá à soma das receitas de venda de bens e serviços auferidas pela pessoa jurídica nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º). Já o § 7º determina que o disposto naquele artigo aplica-se também às receitas sujeitas a suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições.

Assim, o rateio proporcional para a apuração dos créditos deve ser feito incluindo na receita bruta total, o total das receitas auferidas pela recorrente, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Portanto, a glosa de créditos decorrente do rateio utilizado pela Fiscalização deve ser revertida.

Estando o voto acima em consonância com o entendimento deste Relator, com fulcro no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999, adoto seus fundamentos, que passam a ser parte integrante deste voto.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso nesse ponto, a fim de reverter a glosa de créditos decorrente do rateio utilizado pela Fiscalização.

Dispositivo

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas de **i)** despesas com embalagens e materiais secundários utilizados na indústria de laticínios, **ii)** despesas com serviço de industrialização para envase do leite como as despesas com frete de leite in natura e **iii)** reverter a glosa de créditos decorrente do rateio utilizado pela Fiscalização.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha