



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10183.904250/2019-91</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.645 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPNOROESTE - COOPERATIVA AGROPECUARIA DO OESTE DE MATO GROSSO LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

RATEIO PROPORCIONAL. CRÉDITOS REGIME NÃO CUMULATIVO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS NAS OPERAÇÕES DE NÃO INCIDÊNCIA.

As transações entre as cooperativas e seus cooperados que sejam classificadas como atos cooperativos nos termos do art. 79, da Lei nº 5.764/1971, configuram-se como hipótese de não incidência e ensejam a manutenção dos créditos do regime não cumulativos a elas associadas, com base no art. 17, da Lei nº 11.033/2004.

CRÉDITOS REGIME NÃO CUMULATIVO. PRESUNÇÃO DE IDONEIDADE DOCUMENTAL. PROVA A FAVOR DO CONTRIBUINTE PELA CONTABILIDADE REGULAR. IMPOSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A contabilidade regular, devidamente lastreada em documentos idôneos, faz prova a favor do contribuinte. No entanto, a demonstração do direito creditório tem o ônus da prova atribuído àquele que pleiteia o direito, sendo responsável pela correção das informações prestadas, pela regular contabilidade e pela correção das informações constantes dos documentos comprobatórios. Não cabe, no âmbito do contencioso administrativo fiscal,

a correção de dados e informações constantes em documentação fiscal que possui rito próprio.

FRETE. PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. INSUMOS E BENS PARA A REVENDA. CRÉDITOS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Todos os valores que representem o esforço da empresa em adquirir e ter à disposição de seu processo produtivo ou comercial insumos e bens para a revenda devem compor o custo da aquisição destes bens. No caso em que o bem adquirido não seja tributável pelas contribuições do PIS/COFINS, o restante do custo de aquisição que tenha sido tributado dá direito ao crédito no regime não cumulativo.

FRETE SOBRE PRODUTOS ACABADOS. MOVIMENTAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS REGIME NÃO CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

As previsões de possibilidade de auferimento de créditos no regime não cumulativo do PIS/COFINS, determinadas nos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em relação a despesas de frete e armazenamento referem-se exclusivamente às operações de vendas ou ao custo de aquisição de insumos e bens para a revenda. Gastos com produtos acabados não podem ser classificados como insumos, e gastos na movimentação e armazenagem de produtos acabados que ainda não foram vendidos não podem ser considerados como operações de vendas que pressupõe comprador certo e ponto de entrega contratado.

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS REGIME NÃO CUMULATIVO. TOTAL CONSUMIDO.

O inciso III, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, dão direito ao crédito referente aos gastos com a energia elétrica efetivamente consumida e não ao valor contratado.

AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO.

A ausência de notas fiscais de venda dos fornecedores, em razão de legislação estadual, pode ser suprida com a emissão de notas fiscais de entrada, no entanto, é necessário que haja comprovação da efetiva entrega e pagamento dos bens adquiridos.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, nos seguintes termos: (I) dar parcial provimento ao Recurso

Voluntário para manter os créditos do regime não cumulativo referentes às transações relativas a atos cooperativados, assim como excluir do rateio proporcional as receitas vinculadas a estes atos; e (II) reverter as glosas referentes: (i) às aquisições de bens de fornecedores optantes pelo Simples Nacional que estejam devidamente identificados nos autos; (ii) ao frete na aquisição de leite e outros produtos tributados, nos termos do item IV do voto do relator. O conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro não participou da votação, uma vez que já havia votado o conselheiro Jorge Luís Cabral. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-012.643, de 23 de julho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10183.909249/2018-72, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Leonardo Honório dos Santos, Jorge Luis Cabral e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anselmo Messias Ferraz Alves.

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que indeferiu o Pedido de Ressarcimento (PER) referente a RESSARCIMENTO PIS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. ATOS COOPERATIVOS.**

*As receitas das cooperativas, regra geral, estão sujeitas ao pagamento das contribuições. As exclusões da base de cálculo referentes aos atos cooperativos são permitidas independentemente da alíquota aplicável ao produto ou segmento. Caso sobrevenha legislação aumentando a alíquota para os produtos lácteos, os valores continuarão sendo excluídos da base de cálculo justamente por se tratar*

*de atos cooperativos – cuja natureza é diversa das receitas próprias da cooperativa.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.**

*As transferências são operações de natureza diversa das vendas, uma vez que nestas ocorre a transmissão da propriedade do produto, enquanto nas transferências apenas a movimentação do mesmo. Não podem ser considerados insumos os gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou para centros de distribuição. (Parecer Normativo COSIT Nº 05/2018)*

**FRETES. CUSTO DE AQUISIÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO.**

*Estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, dentre outros, os dispêndios com transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente. Os gastos com fretes nas aquisições de leite in natura poderão integrar a base de cálculo dos créditos presumidos quando for permitido esse creditamento em relação ao bem adquirido (leite in natura).*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/10/2018 a 31/12/2018*

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA.**

*O silêncio do contribuinte quando em sua impugnação leva à consolidação da decisão administrativa quanto aos pontos não contestados, uma vez que não fica instaurado o litígio, tornando precluso o recurso voluntário quanto à matéria não questionada.*

**DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.**

*Todas as informações prestadas pelo sujeito passivo estão sujeitas a verificação pela autoridade administrativa. Em matéria de direito creditório, para o reconhecimento em favor do contribuinte é necessário que restem plenamente caracterizados os seus atributos de certeza e liquidez. As declarações apresentadas pelo sujeito passivo têm caráter informativo ou declaratório, competindo a autoridade fiscal verificar as informações nelas prestadas. Sendo assim, o direito creditório informado deve ser comprovado pela documentação hábil e idônea correspondente aos fatos que lhe deram origem e registrados em sua escrituração contábil.*

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância e apresentou Recurso Voluntário.

Em seu Recurso Voluntário argumenta, em síntese, o seguinte:

- I. **Ônus da Prova** – Alega que o ônus da prova seria da Administração Tributária e que esta não se desincumbiu da formação de provas;
- II. **Rateio Proporcional de Receitas Tributadas e não Tributadas** – Argumenta que a Autoridade Tributária ao proceder ao rateio proporcional considerou as transações entre a Cooperativa e seus Cooperados como transações entre

pessoas distintas e, neste caso, não haveria lucros, ou receita tributável pelo PIS/COFINS. Argui que seria o caso de não incidência;

III. **Insumos isentos, alíquota zero, sem incidência ou com suspensão** – alega que os CST utilizados pela Autoridade Tributária não condizem com os informados na EFD Contribuições;

IV. **Frete na aquisição de leite e sobre produtos tributados**– em que pese o leite ter sua tributação suspensa, o frete é pago a pessoa jurídica no país e tributado, e a glosa deve ser revertida. Além disso afirma que a Autoridade Tributária também teria glosado fretes sobre produtos tributados;

V. **Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente** – pleiteia classificá-los como fretes nas operações de venda e esclarece que são tributados.

VI. **Energia Elétrica** – pleiteia que seja reconhecido o crédito sobre o valor contratado.

VII. **Aquisição de bens do ativo imobilizado** – afirma que os produtos negociados não são sujeitos à suspensão, alíquota zero ou outras condições que afaste a cobrança do PIS/COFINS, e que a utilização de CST deste tipo de correm de que certos fornecedores são optantes pelo Simples Nacional.

VIII. **Aquisição de Leite sem nota fiscal** – a Recorrente adquire leite de produtores rurais que não emitem notas fiscais de vendas em razão da Lei Complementar do Estado do Mato Grosso nº 570/2015, que eram supridas pela Recorrente através da emissão de notas fiscais de entrada, estas aquisições foram glosadas.

IX. **Perícia e diligência** – requer que se realize diligência.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

*Ante ao exposto, requer-se:*

*I. o recebimento e processamento da presente, com os documentos que a acompanham;*

*II. seja dado provimento do presente Recurso Voluntário para o fim de que, seja reformando o Despacho Decisório e o Acórdão nos termos das razões de pedir;*

*III. por conseguinte, homologar os créditos requeridos, e, ato contínuo, homologar as compensações declaradas, decidir pela atualização dos créditos com aplicação da SELIC desde a data do protocolo dos pedidos, decidir pela expedição da ordem bancária e decidir sobre o depósito na conta bancária informada no pedido de ressarcimento;*

*IV. postula-se, desde já, a produção de prova, por todos os meios admitidos em direito.*

*Nestes termos,*

*Pede deferimento.*

Este é o relatório.

**VOTO**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Como relator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo sido o voto proferido pelo Conselheiro Jorge Luis Cabral na sessão de setembro de 2024. Naquela ocasião, após o voto do relator original, houve pedido de vista, conforme registrado em Ata:

*Vista para o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles. O relator votou por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de manter os créditos do regime não cumulativo referentes às transações relativas a atos cooperativados, assim como excluir do rateio proporcional as receitas vinculadas a estes atos; e reverter as glosas referentes a aquisições de bens de fornecedores optantes pelo Simples Nacional que estejam devidamente identificados nos autos; frete na aquisição de leite e outros produtos tributados, nos termos do item IV deste voto. Não votaram os demais conselheiros. Nesse ponto houve o pedido de vista.*

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Conselheiro Jorge Luis Cabral, relator original, a seguir:

**Voto do Conselheiro Jorge Luis Cabral, proferido em setembro de 2024**

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade de forma que dele tomo conhecimento.

**Preliminar do ônus da prova.**

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

*“Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

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

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

*Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:*

*I - recair sobre direito indisponível da parte;*

*II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”*

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

*“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”*

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

*“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito ( Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).*

*Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais ( Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º )*

*Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º )”*

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

*Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.*

*Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.*

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de valor pagos indevidamente a maior de IPI, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se referiram.

Por fim, caberia à autoridade tributária suprir apenas dados registrados em documentos existentes na própria Administração Tributária da União, quando assim declarados pela autora. Também não cabe a pretensão de que a Autoridade Preparadora, ou Julgadora, saneiem de ofício o processo na ausência de apresentação de documentos.

Sem razão à Recorrente.

#### **Rateio Proporcional de Receitas Tributadas e não Tributadas**

A questão gira em torno da aplicação dos §§ 8º e 9º, do art. 3º, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme podemos verificar pela leitura do Despacho Decisório, e-folhas 99 a 135:

*8. 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, ou seja, pelo método do Rateio dos créditos entre as Receitas Tributadas no Mercado Interno e as Receitas Não Tributadas no Mercado Interno.*

*9. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para efeito de cálculo dos créditos a descontar da contribuição apurada, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a apenas parte de suas receitas, dispõe:*

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*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 a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.” (grifo nosso)

(...)

15. Do que se depreende das normas acima, não são todos os créditos vinculados a vendas no mercado interno que podem ser objeto de ressarcimento ou compensação, mas apenas os créditos relacionados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS.

16. Em relação aos créditos vinculados às receitas tributadas na forma do art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, aplica-se o disposto no § 4º do art. 3º das referidas leis. Ou seja, nesses casos, se a empresa tem o direito ao desconto do crédito e este não for aproveitado em determinado mês, poderá utilizá-lo para desconto nos meses subsequentes, mas não poderá ser objeto de pedido de ressarcimento ou de compensação.

17. A legislação tributária definiu no art. 3º, § 7º, das citadas leis, os critérios de segregação de parcelas do crédito relativo a custos, despesas e encargos, quando a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência cumulativa e não cumulativa. Embora na hipótese ora em análise (tributada e não tributada no mercado interno) não haja comando expresso sobre o método a ser utilizado, por inferência lógica, o rateio proporcional nas situações em que não for possível aplicar a apropriação direta é plenamente justificável.

18. Assim sendo e tendo em vista que sobre parte das receitas auferidas pela empresa incide a tributação prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637/2002, imputou-se o rateio proporcional das despesas, para efeito de cálculo dos créditos passíveis de serem utilizados em compensação.

19. Pelo método de rateio proporcional (à razão entre a receita bruta não tributada no mercado interno e a receita bruta total), o percentual apurado deve ser aplicado somente sobre os custos, despesas e encargos comuns.

20. Deve-se destacar, ainda, que em relação às 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, haja vista que o parágrafo único do artigo 79 da Lei nº 5.764/1971 dispõe que ato cooperativo não implica operação de mercado, ou seja, não configura ato mercantil:

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”

21. Isto posto, com base no batimento entre as notas fiscais de saídas apresentadas nas EFD Contribuições entregues, e com os seus respectivos registros contábeis no Livro Razão, gerou-se o quadro a seguir segregado em ato cooperado ou não cooperado (ato mercantil) e o tipo de tributação (fls. 906 a 3134).

Então temos a situação em que a Cooperativa auferir receitas que são tributadas com cooperados e com não cooperados, receitas que não são tributadas com estes dois grupos também e, majoritariamente, receitas referentes a atos cooperados que são excluídas da base de cálculo do PIS/COFINS.

Os gastos que são passíveis de geração de créditos para o regime não cumulativo, desta forma, precisam ser diferenciados por grupos onde se possa identificar aqueles que são comuns a todas estas possibilidades de tributação da receita bruta auferida, e que sofrerão rateios e aqueles que são exclusivos de determinada modalidade de tributação e são integralmente aplicados às suas receitas correspondentes para o cálculo das contribuições.

De certo que a natureza jurídica dos atos entre cooperativas e cooperados não podem ser considerados como receitas por força do art. 79, da Lei nº 5.764/1971, e pela exclusão prevista no art. 15, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, art. 1º, da Lei nº 10.676/2003 e art. 17, da Lei nº 10.684/2003, todas hipóteses de exclusão da base de cálculo do PIS/COFINS.

*Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.*

*Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.*

A Recorrente argumenta que as receitas relacionadas aos atos cooperados são hipótese de não incidência do PIS/COFINS e, portanto, aplicar-se-ia o art. 17, da Lei nº 11.033/2004.

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância assim motivou a manutenção do cálculo de rateio adotado pela Autoridade Tributária:

*Manifestando-se a respeito da possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade por contribuintes que adquirem insumos de sociedades cooperativas, a Coordenação Geral de Tributação - Cosit, através da Solução de Consulta nº 65/2014, respondeu positivamente à indagação, em coerência com o entendimento de que 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. Confira-se:*

*Solução de Consulta Cosit nº 65, de 2014*

*4. A dúvida principal da consulente 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 estão limitados 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 folha 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]*

(...)

A questão também é tema da Solução de Consulta COSIT nº 383/2017, cujos trechos que se transcreve:

**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.*

(...)

8. *Passa-se, então, à análise da presente consulta, cujo cerne consiste em determinar se as vendas pelas cooperativas com exclusão de determinados valores da base de cálculo se enquadram na hipótese do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que permite a manutenção do crédito não aproveitado e, conseqüentemente, sua compensação e ressarcimento.*

9. *Pois bem, determina o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que nas hipóteses de suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, os créditos vinculados a essas operações podem ser mantidos:*

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

10. *Por sua vez, as exclusões da base de cálculo referenciadas pela consulente encontram-se previstas nos seguintes dispositivos legais:*

*Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.*

*Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:*

*I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; Lei nº 10.676, de 2003.*

*Art. 1º As sociedades cooperativas também poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, as sobras apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.*

*Lei nº 10.684, de 2003.*

*Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do*

*Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.*

11. No âmbito infralegal, a Instrução Normativa RFB no 635, de 24 de março de 2006, assim dispõe:

*Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:*

*I - exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;*

*(...)*

*V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;*

*(...)*

*VII - dedução das sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício, antes da destinação para a constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social (Fates), previstos no art. 28 da Lei nº 5.764, de 1971.*

12. Em suma, a cooperativa, ao efetuar a venda de produtos a terceiros, auferir 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 debeat 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.

*(...)*

*Portanto, não há que se falar que os chamados atos cooperativos (art. 79 da Lei no 5.764, de 1971) encontram-se fora do campo de incidência do Pis e da Cofins, nem que se confundem com isenção.*

Vemos que a DRJ fundamenta sua decisão com base em Soluções de Consulta da COSIT que trata de fato diverso do que está sendo analisado neste processo,

posto que trata da possibilidade de manutenção de créditos de PIS/COFINS por cooperados que tenham adquirido bens de suas cooperativas e, neste caso, aplica-se claramente o § 2º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois a cooperativa excluiu da base de cálculo de PIS/COFINS as receitas de operações com cooperados, e o art. 17, da Lei nº 11.033/2004, trata exclusivamente das vendas que o adquirente de bens venha a fazer com suspensão, isenção, alíquota zero, ou não incidência, o que não é o caso neste processo.

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

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

*I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)*

*III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição. (Incluído pela Lei nº 14.592, de 2023)*

A jurisprudência do CARF já se debruçou sobre este tema, conforme os Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais que reproduzo a seguir:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2002 a 30/12/2004 COOPERATIVA DE CRÉDITO. ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. LEI 5.764/71. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS.*

*Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entendeu que não são tributados pelo PIS e pela Cofins os chamados atos cooperativos.*

*Recursos Especiais nºs 1.164.716 e 1.141.667. Precedentes STJ.*

*(...)*

*O Recurso foi tempestivamente apresentado e atende os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.*

*Com efeito, quanto esta matéria, registro meu posicionamento e desta E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 9303005.043, de minha Relatoria, pronunciada na sessão de julgamento de 17 de abril de 2017, a qual utilizo como fundamento para minhas razões de decidir por se tratar de matéria idêntica:*

*(...)*

*Quanto esta matéria, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), por meio da 1ª Seção da Corte entenderam que não são tributados pelo PIS e pela Cofins os chamados atos cooperativos. O entendimento foi tomado de forma unânime nos julgamentos dos Recursos Especiais nºs 1.164.716 e 1.141.667, na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, ou seja, através da análise dos chamados “recursos repetitivos”.*

*O precedente proferido tem a seguinte ementa:*

"RECURSO ESPECIAL Nº 1.164.716 - MG (2009/0210718-5) VOTOVOGAL MINISTRA ASSUETE MAGALHÃES:

*O presente Recurso Especial, interposto pela FAZENDA NACIONAL, trata da incidência de PIS e COFINS sobre atos cooperativos típicos, definidos no art. 79 da Lei 5.764/71, nos seguintes termos: "Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria".*

*A não incidência dos citados tributos sobre os atos cooperativos típicos tem por fundamento o supratranscrito parágrafo único do art. 79 da Lei 5.764/71.*

*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:*

*"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COOPERATIVA. ATOS NÃO COOPERATIVOS. INCIDÊNCIA. PIS E COFINS. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ.*

*1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que os atos cooperativos típicos – assim entendidos aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados ou entre os associados e as cooperativas, ou entre cooperativas, para a consecução dos objetivos sociais – não geram receita ou lucro, consoante disposto no art. 79, parágrafo único, da Lei 5.764/1971.*

*2. No caso sub judice, o Tribunal de origem, soberano na análise dos fatos e das provas, concluiu que os atos praticados pela cooperativa constituem atos não cooperados, decorrentes de contratos de prestação de serviços firmados com terceiros a serem realizados pelos seus médicos cooperados. Rever tal entendimento encontra óbice na Súmula 7/STJ.*

*(...)*

*Nos termos do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, é de observância obrigatória dos Conselheiros as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça proferidas em sede de julgamento realizado nos termos dos artigos 543B e 543C.*

*(...)*

*(Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9303-005.786, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Brasília, DF, 20 de setembro de 2017.)*

Neste sentido, entendo 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, em face destas operações configurarem-se como hipótese de não incidência do PIS/COFINS, devendo, portanto, ser alterado o critério de rateio proporcional entre receitas tributadas e não tributadas no mercado interno.

Com razão à Recorrente.

### Insumos isentos, alíquota zero, sem incidência ou com suspensão

Neste caso, a documentação fiscal indicava bens adquiridos com isenção, alíquota zero ou não tributados, devido a indicação do código CST

Com relação aos erros de indicação da CST na documentação fiscal, não cabe ao processo administrativo fiscal a sua retificação, que possui procedimento próprio a ser executado, e a sua indicação faz parte da presunção de idoneidade dos documentos apresentados, logo, não há como a mera alegação de que foram equívocos não é suficiente para revertê-las.

Sem razão à Recorrente.

### Frete na aquisição de leite e sobre produtos tributados

Adiante discute-se a natureza autônoma dos créditos referentes a fretes, independente do tratamento tributário dado a carga transportada. Este assunto foi enfrentado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, documento que orienta a aplicação do conceito de insumos na geração de créditos de PIS/COFINS, em face ao REsp 1.221.170/PR, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e à Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, onde encontramos nos itens 158 a 161.

*“158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis), estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:*

- a) preço de compra do bem;*
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;*
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);*
- e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;*
- f) tributos não recuperáveis.*

*159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.*

*160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:*

- a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;*

*b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.*

*161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.*

O crédito de PIS/COFINS deverá ser calculado pela aplicação das alíquotas previstas no art. 2º, da Lei nº 10.833/2003 ou da Lei nº 10.637/2002, conforme o caso, sobre o valor dos itens descritos nos incisos do caput do artigo 3º, em ambas as Leis acima. Os custos de aquisição são considerados para se estabelecer o valor dos bens e serviços listados no art. 3º, das Leis de regência do regime não cumulativo de PIS/COFINS.

O Regime Cumulativo para o cálculo do PIS/COFINS decorre de uma regra negativa prevista no art. 8º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, onde se elencam exaustivamente os sujeitos passivos que devem permanecer no regime cumulativo, e por exclusão, aqueles que devem ser submetidos ao novo regime, no caso as pessoas jurídicas que optam por apurar o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), pelo Lucro Real.

Não havendo na legislação e normativa do PIS/COFINS o detalhamento específico para todos os princípios e critérios de registro fiscal e contábil de gastos, custos, despesas e receitas, deve-se adotar a legislação e normativa que os estabelece para a apuração do Lucro Real, por consequência.

No Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/2018), encontramos o seguinte dispositivo a respeito do reconhecimento dos custos de aquisições de produtos como matérias primas (insumos) ou bens para a revenda:

#### ***Custo de aquisição***

***Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14 ).***

***§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13) .***

***§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.***

***§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.***

#### ***Custo de produção***

***Art. 302. O custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente ( Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º ):***

***I - o custo de aquisição de matérias-primas e de outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no art. 301 ;***

***II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, na manutenção e na guarda das instalações de produção;***

*III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

*IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e*

*V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

Vemos que o custo do frete de aquisição compõe o custo de aquisição dos insumos pela aplicação do inciso I, do art. 302, combinado com a aplicação do § 1º, do art. 301, do RIR/2018.

Já o direito ao crédito no regime não cumulativo de PIS/COFINS decorre do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, onde admite-se o crédito para “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Ou seja, o custo de aquisição de insumos, ou de bens para a revenda, segundo o inciso I dos mesmos artigos citados, dão direito ao crédito por todos os seus componentes, representando o esforço total do contribuinte para poder ter propriedade sobre os mesmos e disponibilizá-los para uso em sua atividade produtiva.

E, tendo o frete sofrido a incidência do PIS/COFINS ele dará direito ao crédito desta contribuição na sua apuração não cumulativa em relação aos insumos ou bens para a revenda adquiridos, ainda que o valor do bem propriamente dito não possa compor o montante do crédito por ser sujeito à alíquota zero, ser suspenso ou não tributável, e o frete ser custo necessário à disponibilização do bem para o contribuinte, nestes casos.

Desta forma, peço vênica para discordar da posição estabelecida pela RFB neste tema, e dou razão à Recorrente neste ponto.

### **Fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da Recorrente**

Trata-se da glosa de despesas com fretes na movimentação de produtos acabados entre a unidade de produção e os centros de distribuição, referentes a mercadorias que ainda serão comercializadas, mas que a Recorrente alega já tratar-se das operações de vendas, conforme previsto no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, combinado com o inciso II, do art. 15, desta mesma Lei para o caso do PIS.

Com relação às glosas sobre fretes referentes a transferência de produtos acabados para centros de distribuição, precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

*“56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.(grifo nosso)**”*

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*(...)”*

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

*“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”*

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à tradição da propriedade do bem.

*“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”*

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda, não havendo nenhum destes requisitos, não há porque estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

*“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).*

*Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.*

***Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de creditamento associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.***

*É como voto.”(grifo nosso)*

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todas as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

Sem razão à Recorrente.

### **Energia Elétrica**

A Recorrente pretende beneficiar-se de créditos relativos ao consumo de energia elétrica, e entende que a parcela contratada e não consumida, e mais o valor da taxa de iluminação pública deveriam integrar a base de cálculo do crédito pretendido.

A Autoridade Tributária glosou estas parcelas e assim se posicionou a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

#### **DA MATÉRIA NÃO CONTESTADA**

*O sujeito não se manifestou sobre as seguintes glosas:*

***- Aquisição de bens para revenda - notas fiscais referentes a bens adquiridos para revenda não sujeitas ao pagamento das contribuições; - Energia elétrica - valores referentes a taxas de iluminação pública, juros, multa, dentre outros valores diversos da energia elétrica consumida.***

***Dessa forma, são consideradas matérias não impugnadas nos termos do artigo 17 do Decreto 70.235/72:***

*“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº*

9.532, de 1997)” O silêncio do contribuinte em sua manifestação de inconformidade leva à consolidação da decisão administrativa quanto aos pontos não contestados, uma vez que não fica instaurado o litígio, tornando precluso o recurso voluntário quanto à matéria não questionada.

(...)

#### **Despesas com energia elétrica**

Das despesas com energia elétrica foram glosados os valores referentes a taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros que possam ser cobrados na fatura, mas dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida.

A empresa alega que a demanda contratada faz parte do custo da energia elétrica, não tendo como ser dissociada deste, e integra a base de cálculo do PIS e da COFINS pago pela distribuidora, não havendo, assim, vedação para o aproveitamento de créditos. As glosas referentes a taxas de iluminação pública, juros, multa, dentre outros, não foram contestadas.

Sobre o tema a Receita Federal do Brasil já se posicionou, corroborando com o entendimento exposto pela fiscalização, motivo pelo qual a glosa deve ser mantida. Veja-se trecho da Solução de Consulta Cosit nº 22/2016, a fim de elucidar a questão;

11. Ou seja, como regra geral, para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65%, (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), e de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.

12. Cabe ressaltar que a redação dos dispositivos legais acima transcritos é clara ao estabelecer que gera direito a créditos do PIS/Pasep a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, nem tampouco o valor total da fatura de energia elétrica como informou a consulente. Não gerando, assim, o direito a crédito os valores tais como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros que possam ser cobrados na fatura, embora dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida.

Dessa forma, adotando o entendimento vinculante para esta instância de julgamento mantém-se as glosas desse item.

Concordo inteiramente com o posicionamento da Autoridade Julgadora de Primeira Instância e adoto sua fundamentação como razão de decidir.

Sem razão à Recorrente.

#### **Aquisição de bens do ativo imobilizado**

Há aqui duas situações distintas, a primeira refere-se a fretes sobre produtos não tributados, neste caso em razão dos códigos de situação tributária, já tratado no item “frete na aquisição de leite, acima, e segue a mesma linha de raciocínio, o custo de aquisição que será depreciado integra todo o esforço necessário a dispor do bem, logo considero que estas glosas precisam ser revertidas.

A segunda é a aquisição do próprio bem do ativo imobilizado que é caracterizado nos documentos fiscais como não tendo sido tributado em face ao código CST aplicado, quer seja pela presunção de que as aquisições tenham sido realizadas de fornecedores optantes pelo Simples Nacional.

Com relação aos erros de indicação da CST na documentação fiscal, cabe o mesmo raciocínio e razão de decidir já expressa no item III, acima.

A questão das empresas do Simples Nacional já está pacificada no âmbito da Receita Federal do Brasil pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007.

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 224 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, e tendo em vista o disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e o que consta do processo nº 10168.003407/2007-14, declara:*

*Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.*

Entendo que os fornecedores, que reste demonstrado serem optantes pelo Simples Nacional na data em que foi emitida a documentação fiscal de venda, são tributados pelas contribuições do PIS/COFINS e os bens vendidos geram direito ao crédito no regime não cumulativo aos compradores.

Dou razão parcial à Recorrente neste ponto.

#### **Aquisição de Leite sem nota fiscal**

A questão gira em torno da aquisição de leite in natura como insumo da Recorrente que produz produtos lácteos. Ocorre que por disposição de Lei Complementar Estadual que dispensaria a emissão de notas fiscais por produtores de leite, pessoas físicas e em outras situações determinadas na Lei Complementar Estadual.

Vemos que a Recorrente junta registros de Notas Fiscais e uma extensa lista de romaneios que não faz relação com o volume e valores ou mesmo a identificação das operações a que se refere. Também houve a juntada de um programa de melhoria da qualidade do leite, mas sem fazer menção às operações individualizadas que pudessem ser confrontadas com as glosas atacadas.

No entanto, não há no processo nenhuma demonstração do pagamento das aquisições, ou mesmo do recebimento dos insumos, salvo as notas fiscais de entrada, que pretendem suprir a ausência de documentação fiscal que suporte as operações de aquisição de insumos.

Assim, entendo que não há elementos de prova no processo que suportem as alegações da Recorrente, e também que cabe a quem pleiteia o direito em prová-lo.

**Do pedido de diligência ou perícia.**

Entendo que os elementos necessários a formar a minha convicção já estão presentes nos autos, de forma que considero desnecessária qualquer diligência ou perícia, e aplico o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de manter os créditos do regime não cumulativo referentes às transações relativas a atos cooperativados, assim como excluir do rateio proporcional as receitas vinculadas a estes atos, e ; reverter as glosas referentes a aquisições de bens de fornecedores optantes pelo Simples Nacional que estejam devidamente identificados nos autos; frete na aquisição de leite e outros produtos tributados, nos termos do item IV deste voto.

**Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, nos seguintes termos: (I) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter os créditos do regime não cumulativo referentes às transações relativas a atos cooperativados, assim como excluir do rateio proporcional as receitas vinculadas a estes atos; e (II) reverter as glosas referentes: (i) às aquisições de bens de fornecedores optantes pelo Simples Nacional que estejam devidamente identificados nos autos; (ii) ao frete na aquisição de leite e outros produtos tributados, nos termos do item IV do voto.

*Assinado Digitalmente*

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator