



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10630.901992/2021-64
ACÓRDÃO	3301-015.299 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COOPERATIVA DOS PRODUTORES RURAIS DE VIRGINOPOLIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. CERTEZA E LIQUIDEZ. ÔNUS DA PROVA DA RECORRENTE.

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito nos termos do artigo 170 do CTN. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito pleiteado e, não desincumbindo deste ônus, não há como reconhecer o direito creditório.

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

O Conceito de insumo deve ser aferido a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte.

CONCORDÂNCIA COM FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA RÉPLICA DAS RAZÕES IMPUGNATÓRIAS. APLICAÇÃO DO RICARF

O Recorrente não apresentou em suas razões recursais fundamentos ou prova documental aptas a afastar as conclusões da decisão recorrida. Assim, mantém-se os fundamentos da decisão conforme art. 114, §12 do RICARF.

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.

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. COOPERATIVA COM ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE COMERCIAL. SÚMULA CARF Nº 234

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledé – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Carlos Marcelo Gouveia, Paulo Guilherme Derouledé (Presidente).

RELATÓRIO

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 pedido de ressarcimento apresentado pelo Contribuinte relativo créditos de PIS e COFINS vinculados às receitas não tributadas no mercado interno.

Após a análise dos pedidos e documentos apresentados a fiscalização apresentou relatório fiscal em que detectou as seguintes irregularidades, conforme extraído da decisão recorrida:

“(…)

1) Inexistência da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência das contribuições vinculadas às receitas não tributadas na revenda de mercadorias e inexistência de atividade de industrialização.

2) Receita Bruta Não Cumulativa – Não tributada no Mercado Interno – relativa a venda de leite. A empresa não industrializa produtos derivados de leite, nem efetuou a compra de produtos sujeitas à incidência das contribuições vinculados a estas receitas. As receitas da venda de leite não devem compor o cálculo do percentual de rateio dos créditos na modalidade de receita não tributada no mercado interno, seja porque não consta a aquisição de produtos tributados e vinculados direta ou indiretamente às receitas da venda deste produto, seja porque a empresa não adquiriu outros produtos e/ou serviços vinculados a tais receitas.

3) Receitas do código 999 - outras Receitas relativas aos produtos revendidos ou serviços prestados a cooperados – exclusão da base de cálculo – ato cooperativo. Não se considera vinculados a receitas não tributadas no mercado interno, os créditos decorrentes das aquisições tributadas no mercado interno de mercadorias a serem revendidas aos cooperados. Tais créditos somente poderão ser utilizados como desconto das contribuições apuradas 4) Apuração de crédito relacionado à aquisição para revenda de produtos sujeitos à incidência monofásica da contribuição (produtos relacionados §§ 1º e 1ºA, do artigo 2º, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003). Vedação prevista nº artigo 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

5) Aquisição de Bens Utilizados como Insumos – Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), e itens 40 a 44 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018.

6) Serviços Utilizados como Insumos - foram relacionados nessa rubrica gastos com fretes de mercadorias, serviços de assistência elétrica, assistência veterinária, serviços de borracharia, lubrificação em refrigeradores, manutenção de veículos, assistência agrotécnica, elétrica de caminhões, recapagem de pneus, ensaque de milho, manutenção de equipamentos – os quais não guardam relação com as atividades de revenda exercidas pela pessoa jurídica, não se constituindo em insumos conforme requisitos do art. 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002 e Parecer Normativo COSIT nº 05/2018.

7) Não foram admitidos os créditos sobre encargos de depreciação em relação a máquinas e equipamentos utilizados pela empresa na atividade comercial, haja vista que o inciso VI do art. 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 contempla, apenas, os bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não se adequa atividade tipicamente comercial desempenhada pela cooperativa.

8) Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, incisos VI e VII do caput e inciso II do § 3º e Lei nº 10.865/2004, art. 15, inciso V e art. 31). Conforme registros do bloco F120, foram informados como base de cálculo nesta rubrica itens referentes a máquinas, equipamentos e veículos cujo direito ao creditamento não consta da legislação vigente para as empresas que atuam na revenda de mercadorias.

(...)”

Informada a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, cujo 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, assim resumidos.

- 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, os valores continuarão sendo excluídos da base de cálculo justamente por se tratar de atos cooperativos – cuja natureza é diversa das demais receitas da cooperativa.
- Pelo conceito definido pela Primeira Seção do STJ, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (Parecer Normativo COSIT nº 5/2018)
- Inexiste amparo legal para apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep com base em despesas vinculadas ao transporte em frota de veículos própria de produtos vendidos pela pessoa jurídica.

Cientificada do acórdão recorrido, insurge a Recorrente por meio de Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento, aduzindo os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade, em síntese:

- i. Direito ao crédito sobre bens para revenda – ato cooperado

- ii. Direito ao crédito na aquisição de bens e serviços como insumos.
 - iii. Direito sobre créditos do ativo imobilizado.
- É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Keli Campos de Lima**, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Não havendo preliminares, passo à análise do mérito.

Como relatado, cuida-se de pedidos de ressarcimento dos créditos vinculados às receitas não tributadas no mercado interno da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, apurados no período de julho de 2014 a junho de 2019, que resultaram em diversos processos administrativos, dentre eles o presente que se encontra apensado ao processo 10630.901991/2021-10, já decido por este Colegiado por meio do acórdão 3301-015.228 de 18/05/2026, cuja decisão será aqui replicada.

Conselheiro **Keli Campos de Lima**, Relatora.

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Não havendo preliminares, passo à análise do mérito.

Mérito

Do conceito de insumos:

O princípio da não cumulatividade está inserido no texto constitucional e no que se refere às contribuições sociais está disciplinado no artigo 195, § 12, *in verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Por sua vez, as Leis Federais nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), disciplinaram os bens e/ou serviço aptos a gerar o direito ao crédito, sendo certo que a não cumulatividade, pressupõe a existência de um ciclo econômico formado por várias operações, cuja

finalidade é evitar o efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo das operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação seguinte, desonerando o Contribuinte pela repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto e/ou serviço.

Assim, quando da aplicação da sistemática de não cumulatividade para a contribuição do PIS e da COFINS, foi adotado, conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 135 de 30/10/2003, o método subtrativo indireto. Tal método consiste no fato de que a não cumulatividade é obtida por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidos em lei, na mesma proporção da alíquota que registra as vendas (receitas), diferente do método do imposto sobre imposto que se compensa o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

Nesta linha de pensamento, acerca da não cumulatividade e sua efetividade para a atividade empresarial, valiosos são os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins¹, em sua obra, explanando, inclusive, o método de apuração do crédito em cada cadeia (método subtrativo indireto), veja-se:

“... apresentaremos a ideia de que, dentre as diversas sistemáticas de não-cumulatividade (neutralidade tributária) desenvolvidos pela doutrina, inclusive internacional, para o caso da Contribuição para o PIS e da COFINS foi adotado, expressamente (conferir a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135), o Método Subtrativo Indireto. Pelo Método Subtrativo Indireto, a não-cumulatividade é alcançada por meio de concessão de crédito Fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas). Trata-se, portanto, de uma sistemática distinta daquela adotada pela legislação do IPI e do ICMS, para quais aplica-se o Método de Imposto contra Imposto, isto é, compensa-se o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

No caso do Método Subtrativo Indireto, adotado pela Lei nº 10.637 de 2003, e pela Lei 10.833 de 2004, com as alterações posteriores, para a concessão do crédito Fiscal não se exige qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior, a ponto de ser indiferente se o fornecedor é optante pelo lucro presumido, pelo SIMPLES ou se tem suas vendas isentas. A transformação da Contribuição para o PIS e da COFINS em tributos não-cumulativos teve por finalidade (novamente conferir a Exposição de Motivos da medida provisória nº 135) a expansão da atividade comercial brasileira, quer com relação ao mercado interno que com relação às exportações...”

Nesta perspectiva, se o Contribuinte adquiriu bens ou serviços que anteriormente tiveram a incidência do PIS e da COFINS, nasce neste ato de forma lógica o direito ao crédito, conforme disposto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que elencam as possibilidades de crédito fiscal, com base no insumo adquirido.

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. Ed. Quartier Latin, 2007.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Dentre as disposições acima colacionadas (idênticas para as mencionadas leis), a previsão contida no inciso II, do artigo 3º, que traz o direito de crédito sobre bens e serviços

utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda é a grande motivadora das inúmeras discussões e atuações no que tange aos créditos de PIS e COFINS. Isto porque, como a legislação não trouxe um conceito definido de insumos e os critérios aplicáveis, deixaram uma verdadeira abertura para aplicação de entendimentos diversos.

Assim, na tentativa de pacificar anos de discussões administrativas e judiciais o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779 em sistemática de recursos repetitivos fixou o entendimento de que o “conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (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.

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Ressalte-se que no referido julgamento reconheceu-se a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, vejamos:

(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.

(RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779)

Assim, para a correta aplicação do conceito de insumo há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marque em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR , que consiste basicamente em verificar se ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço.

Assim, ultrapassada a questão sobre o conceito de insumos a ser aplicado ao caso, cabe agora verificar se de fato a Recorrente trouxe elementos e documentos hábeis a comprovar efetivamente o direito de crédito sobre os itens glosados.

Passemos à análise.

Aquisição de Bens para Revenda

Conforme se infere da decisão recorrida foi efetuada a glosa de créditos apropriados pela Recorrente em virtude de aquisições de mercadorias destinadas à revenda, haja vista que não se enquadram na previsão do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 e, dessa maneira, não seriam passíveis de compensação e/ou ressarcimento. Referendando o posicionamento adotado pela fiscalização, aponta a DRJ que os créditos que podem ser ressarcidos, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, são somente aqueles que comprovadamente forem vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições (PIS e COFINS). O fato do contribuinte apurar as deduções legais (exclusões) das bases de cálculo das contribuições (PIS e COFINS), próprias das cooperativas não tem o condão de transformar uma receita de venda que era tributada em uma receita não tributada.

A Recorrente, nos exatos termos da manifestação de inconformidade, com base no art. 79 da Lei nº 5.764/71, nas decisões proferidas pelo STJ, afirma não ser possível tributar as operações que envolvem os atos cooperativos e, amparada na doutrina, destaca que as operações realizadas entre a cooperativa e seus associados se trata de não incidência tributária, vez que não há negócio mercantil, mas sim ato cooperativo.

Pois bem. Inicialmente, cumpre registrar que a matéria é controversa no cenário jurídico nacional. Embora existam pronunciamentos sobre a incidência tributária nos atos cooperativos, a questão específica da manutenção de créditos (creditamento) sob a ótica do Art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e do Art. 16 da Lei nº 11.116/2005, considerando que Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (força de lei) trata como exclusão de base de cálculo, não foi objeto de decisões definitivas dos Tribunais Superiores,

Não há, até o momento, precedente vinculante que obrigue este Colegiado a reconhecer o direito ao crédito em operações de saída desoneradas por meio de exclusão de base de cálculo, o que devolve a este Colegiado a tarefa de interpretar a norma em sua literalidade e finalidade.

A Recorrente fundamenta sua pretensão no entendimento fixado pelo STJ no REsp nº 1.141.667/RS (Tema Repetitivo 363), que classificou o ato cooperativo típico como hipótese de "não incidência". Todavia, impõe-se realizar uma distinção.

A decisão do STJ no referido repetitivo limitou-se se o ato cooperativo gerava ou não faturamento tributável para a cooperativa. O STJ não analisou a questão sob a perspectiva do creditamento, nem enfrentou a antinomia entre a classificação genérica de "não incidência" e a técnica legislativa específica adotada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Vejamos:

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: (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

Tem-se que a referida Media Provisória optou expressamente pela técnica da exclusão da base de cálculo. Trata-se de uma escolha deliberada do legislador ordinário que não pode ser ignorada. Ao eleger a "exclusão", o legislador manteve o fato no campo de incidência, mas permitiu a redução do montante tributável. Essa técnica difere essencialmente da "não incidência" prevista no Art. 17 da Lei nº 11.033/2004, que pressupõe a ausência total de subsunção do fato à norma tributária.

A jurisprudência consolidada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, à qual esta Relatora neste momento se filia, é no sentido de que a exclusão da base de cálculo não se equipara à não incidência para fins de manutenção de créditos.

O benefício fiscal de manutenção de créditos é norma de exceção e, como tal, exige interpretação literal e restritiva, conforme o Art. 111 do CTN. Se a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, trouxe o instituto da "exclusão", não cabe ao intérprete ampliar o alcance do Art. 17 da Lei nº 11.033/2004 para abarcar situações não previstas taxativamente em seu texto.

Nesse sentido, colaciono o entendimento recente deste Colegiado no Acórdão CARF nº 3202-002.287 (27/01/2025):

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

(...)

CRÉDITOS PRESUMIDOS. ALÍQUOTA ZERO. ATO COOPERADO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO . EQUIPARAÇÃO A NÃO INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, cabendo também o ressarcimento ou a compensação do saldo credor acumulado no trimestre nessas condições. No entanto, no caso das sociedades cooperativas, as exclusões da base de cálculo dessas contribuições previstas art . 15 da Medida Provisória nº 2.158-35 não representam a isenção sobre as vendas correspondentes, mas somente a redução no montante a recolher da contribuição. É incabível o ressarcimento de saldo credor das contribuições com fundamento no art. 17 da Lei nº 11 .033/2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 na hipótese de receita de venda no mercado interno tributada. P

(...)

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 14090.720340/2018-31 3002-003.341, Relator.: CATARINA MARQUES MORAIS DE LIMA, Data de Julgamento: 19/11/2024, Data de Publicação: 19/03/2025)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

SOCIEDADES COOPERATIVAS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS. MÉTODO DE RATEIO PROPORCIONAL. ATO COOPERADO.

Conforme entendimento pacífico do Poder Judiciário, as exclusões da base de cálculo das contribuições, permitidas pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e pelo art. 17 da Lei nº 10.684/2003, não se enquadram como uma “isenção parcial” nem como hipótese de “não incidência tributária”. Não é possível apurar créditos relacionados a estes valores recebidos pelas sociedades cooperativas, porém excluídos da base de cálculo, tornando inaplicável ao caso o art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

O contribuinte não faz jus a créditos da não cumulatividade sobre os custos de aquisição incorridos nos atos cooperativos típicos (aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais), da mesma forma que não deve incluir os valores referentes a estas operações no cálculo do rateio dos créditos, tendo em vista que o ato cooperativo típico não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, conforme preceitua o art. 79 da Lei 5.764/71 e já decidido no REsp nº 1.141.667/RS. Logo, não gera “receitas de vendas” mas meros ingressos financeiros.

Aplicação imediata e direta da tese fixada no REsp nº 1.141.667/RS: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos da lei nº 10.833/2003.

(...)

(PROCESSO 12571.720321/2012-81; Acórdão: 3302-014.534 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA, Sessão de 18 de junho de 2024)

Acompanhando essa linha, entendo que a técnica da exclusão impede a caracterização da “não incidência” necessária para a fruição do benefício de manutenção e ressarcimento de créditos.

Aquisição de Bens e Serviços e ativo imobilizado.

A decisão recorrida manteve a glosa sobre aquisição de bens e serviços como insumos e sobre bens do ativo imobilizado por entender que a Recorrente não trouxe documentos e elementos aptos a desconstituir a informação fiscal no sentido de que exerce a atividade exclusivamente comercial em razão do perfil das receitas auferidas pela cooperativa e declaradas e que são compatíveis com os CNAEs inscritos no CNPJ.

A Recorrente, em seu recurso, repete defende genericamente direito de crédito sobre transporte de insumos, aduzindo que há processo produtivo consistente no beneficiamento de produção, argumentado que *“os gastos com os veículos de transporte (combustíveis, lubrificantes, peças manutenção, etc) da cooperativa, que são utilizando inicialmente pra transportar os insumos vendidos pela cooperativa até os produtores, e posteriormente para transportar os bens produzidos pelos cooperados, a essencialidade destes custos é clara, pois sem eles não haveria PRODUÇÃO, simples assim.*

Menciona, ainda, que *“ outro argumento que reforça o direito da recorrente aos créditos, é que o direito a apropriação de créditos sobre as despesas com frete nas operações de venda, está prevista conforme art. 3º da Lei 10.833/2003:”* Logo, *“cooperativa faz jus ao creditamento referente os insumos aplicados no transporte próprio, assim como é amplamente aceito na aquisição de serviço de fretes”*

Em relação ao imobilizado, sem especificar qualquer bem objeto de glosa, defende que *“ que facilmente é possível deduzir a utilização de cada bem, simplesmente analisando a descrição do bem e as atividades desenvolvidas pela cooperativa.”*

Ocorre, que a além da Recorrente não discorrer objetivamente sobre os itens glosados, mencionando genericamente o direito de créditos sobre transportes e bens do imobilizado, não foi apresentada quaisquer documentos tais como notas, contratos, além do descritivo do processo de beneficiamento que argumentar realizar, para que fosse possível verificar a possibilidade de creditamento de insumos, bem como sobre a utilização dos bens do ativo imobilizado neste beneficiamento.

Da mesma forma, em relação a possibilidade de creditamento em relação aos fretes na operação de vendas, a Recorrente se resume e argumentar o direito equiparando o uso de frota própria. Contudo, além de não haver pedido originário de créditos de fretes sobre operação de vendas, mas tão somente como insumos, não há qualquer segregação, documentos dentre outros aptos a analisar o direito de creditamento nos termos do artigo 3º, inciso IX da lei 10.833/03

Assim, por não haver provas relativo ao direito de créditos as glosas devem ser mantidas.

Dispositivo:

Diante do exposto voto em conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima

ACÓRDÃO 3301-015.299 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10630.901992/2021-64

DOCUMENTO VALIDADO