



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10925.900013/2017-69</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.525 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE, INCONSTITUCIONALIDADE E OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. Aplicação da Súmula Carf nº 2.

CORREÇÃO MONETÁRIA. DESCARACTERIZAÇÃO DA NATUREZA ESCRITURAL DO CRÉDITO NO REGIME NÃO CUMULATIVO. RESISTÊNCIA INJUSTIFICADA DA AUTORIDADE FAZENDÁRIA

A resistência injustificada da autoridade tributária em processos de ressarcimento caracteriza-se pelo decurso de prazo superior a 360 dias, contado da data de formalização do pedido. Aplicação da Lei nº 11.457/2007.

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CONCEITO DE INSUMO. BENS APLICADOS A PRODUÇÃO. PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA PRODUÇÃO. CUSTOS E DESPESAS DE MANUTENÇÃO.

As despesas de aquisição de itens que atendam ao teste de essencialidade ou de relevância à produção compõem os créditos admissíveis pela aquisição de insumos, assim como os itens, partes e peças, e despesas necessárias à manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens ou serviços, desde que atendam ao critério de item de consumo e não devam ser depreciados por força da normativa contábil e fiscal correspondente.

**CONCEITO DE INSUMO. MANUTENÇÃO PREDIAL. INAPLICABILIDADE.**

Os gastos e despesas necessários à manutenção predial de instalações do contribuinte não podem ser classificados como insumos, mesmo que na instalação em questão ocorra a produção de bens ou serviços para a venda.

**CONCEITO DE INSUMOS. SERVIÇOS.**

Os gastos e despesas com serviços somente podem gerar créditos no regime não cumulativo do PIS/COFINS caso atendam ao teste de essencialidade ou de relevância à produção.

**CONCEITO DE INSUMO. BENS APLICADOS A PRODUÇÃO. EMBALAGENS.**

As embalagens necessárias apenas ao transporte de produtos acabados não dão direito ao crédito no regime de apuração não cumulativa de PIS/COFINS, por serem custos após o término do processo produtivo, por outro lado, o conceito de embalagem como parte do processo produtivo e sua caracterização como insumo deverá ser avaliado casuisticamente conforme o ponto de vista do estabelecimento produtor e a forma de apresentação do produto final, conforme seja destinado ao atacado ou ao varejo. Neste caso deve-se considerar a embalagem como insumos mesmo que não seja destinada ao consumidor final.

**INSUMOS UTILIZADOS EM BENS VENDIDOS COM SUSPENSÃO. ESTORNO DE CRÉDITOS. INAPLICABILIDADE.**

Apenas os créditos relacionados às operações que atendam aos requisitos do art. 55, da Lei nº 12.350/2010, devem ser estornados, e assim deve-se aplicar o disposto no § 1º, do art. 3º, da IN RFB nº 1.157/2011.

**FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS ÀS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS.**

Há direito ao crédito para a apuração não cumulativa de PIS/COFINS, referente às despesas de fretes na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições do PIS/COFINS, nos termos da Súmula CARF nº 188.

**FRETES DE RETORNO DE ARMAZENAGEM. ATIVIDADE DE COOPERATIVA AGRÍCOLA.**

A atividade de cooperativa agrícola envolve o recebimento de diversos bens de cooperados, e outros, que podem ser armazenados para posterior processamento, mesmo quando esta armazenagem dá-se em estabelecimentos de terceiros, como é o caso de silos de estocagem de

grãos, de forma que consideram-se os gastos de fretes como essenciais ao processo produtivo do contribuinte.

**ALOCAÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS E CUSTOS COMUNS A OPERAÇÕES SUJEITAS OU NÃO AO RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DO REGIME NÃO CUMULATIVO.**

É livre a determinação do critério de rateio dentro do regime não cumulativo para apropriar créditos comuns a operações que resultem em possibilidade de ressarcimento e nas que não o permitam, desde que atendam aos princípios de razoabilidade contábil. Não se confunde com as hipóteses de alocação de créditos entre o regime não cumulativo e cumulativo, estes previstos em lei.

**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.

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em votar da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de norma tributária, e na parte conhecida, dar parcial provimento para: a) aplicar o estorno do crédito previsto no art. 55, da Lei nº 12.350/2010, apenas sobre os que cumprirem os requisitos deste artigo; b) refazer o rateio proporcional considerando as receitas excluídas por força do art. 15, da MP nº 2.158/2001; c) afastar a glosa de partes e peças

utilizadas na manutenção de equipamentos relacionados à produção; d) afastar a glosa de embalagens de transporte; e) afastar a glosa de GLP utilizado como combustível em máquinas e equipamentos; f) afastar a glosa de fretes na aquisição de produtos que não sejam submetidos à tributação das contribuições do PIS/COFINS; g) afastar a glosa de fretes de remessa e retorno de armazenagem; h) Prover a correção monetária do crédito pretendido para ressarcimento, a data de início da correção provida deve ser do primeiro dia após decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, do artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, até o dia da efetiva disponibilização do crédito; h) despesas com coleta e tratamento de resíduos industriais; e i) serviço de transporte de remessa para conserto ou reparo de peças no processo produtivo; e ii) por voto de qualidade, para manter as glosas sobre: a) frete de mercadorias para revenda; e b) insumos de serviços de recargas de extintores na unidade produtiva. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa, Sabrina Coutinho Barbosa e Joana Maria de Oliveira Guimarães. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-003.520, de 20 de março de 2026, prolatado no julgamento do processo 10925.900008/2017-56, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## 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 procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de PIS/PASEP.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A Recorrente tomou ciência do Acórdão de Primeira Instância e apresentou Recurso Voluntário solicitando, em síntese:

- a) Reformar a decisão da DRJ09, que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade e, por conseguinte, deferir o ressarcimento do crédito pleiteado; e
- b) Atualizar o crédito, pela taxa Selic, desde o 361º dia a partir do protocolo até o efetivo ressarcimento.

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:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento dele, apenas parcialmente em razão do que passarei a expor.

Há no Recurso Voluntário irresignação da Recorrente contra glosa realizada pela Autoridade Tributária, a respeito de créditos decorrentes da aquisição de bens para a revenda de cooperados, e que a fundamentação normativa para a glosa teria sido os incisos I e II, do art. 23, da IN SRF nº 635, de 24 de março de 2006.

*Art. 23 As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, os créditos calculados em relação a:*

*I -bens para revenda, adquiridos de não associados, exceto os decorrentes de:*

*(...)*

*II - aquisições efetuadas no mês, de não associados, de 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;*

*(...)*

Alega a Recorrente que utilizar a referida Instrução Normativa feriria o Princípio da Legalidade pois tal restrição não existiria nas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o que importa alegar ilegalidade da referida normativa, ou mesmo sua inconstitucionalidade por descumprimento da hierarquia das leis.

O art. 26-A, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, veda a apreciação de constitucionalidade ou ilegalidade de Lei ou de Ato Normativo no curso do processo administrativo fiscal.

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional,*

*lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Este tema também já se encontra sumulado, e a Súmula CARF nº 2, afasta a apreciação destas alegações no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

**“Súmula CARF nº 2**

**Aprovada pelo Pleno em 2006**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Acórdãos Precedentes:*

*Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004  
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000  
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003  
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004  
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005”*

Não havendo outras argumentações da Recorrente sobre este tema, não conheço do Recurso Voluntário as alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativas e, conseqüentemente, das alegações contra a glosa de gastos com aquisições de bens de cooperados para revenda.

### **Mérito**

#### **Bens que não se enquadram no conceito de insumo**

A Recorrente insurge-se contra as glosas de créditos referentes às aquisições dos seguintes bens, por considera-los enquadrados no conceito de insumos:

- i. Material utilizado na manutenção de edificações e construções industriais
- ii. Peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos.
- iii. Materiais de embalagem – filme stretch e pallets.
- iv. Gás GLP utilizado como combustível no processo industrial.

A Autoridade Tributária utilizou-se dos critérios das IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e 404, de 12 de março de 2004.

Por sua vez, a Autoridade Julgadora de Primeira Instância já atendeu em seu julgamento ao determinado no RESP 1.221.170/PR, onde o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu que o conceito de insumo deveria ser avaliado segundo os critérios de essencialidade e relevância, mas manteve as glosas em relação a gastos com aquisição de peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos, por entender que não estava demonstrado nos autos que estas

peças seriam destinadas a máquinas ou equipamentos que estivessem envolvidos no processo produtivo, como podemos constatar pelo trecho a seguir reproduzido do Acórdão Recorrido:

*Em relação à glosa de aquisições de peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos, observe-se que não há que se perquirir sobre a existência do direito ao crédito em função do julgado do STJ. Note-se que desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.*

*Desta feita, no caso em tela, admissível seria o aproveitamento de crédito em relação à aquisição de peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos da produção, desde que tal manutenção não resultasse em acréscimo da vida útil do bem em mais de um ano (caso em que o valor do custo da peça utilizada deve ser capitalizado no valor do bem mantido e incorporado ao ativo imobilizado).*

*Todavia, a partir do que consta dos autos, não é possível determinar que as peças cujas aquisições foram glosadas foram efetivamente utilizadas na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda. Note-se que as descrições dos itens glosados são imprecisas e genéricas (do tipo: “MANGUEIRA”; “ROLAMENTO”; “DOBRADICA VAI VEM 4””; “ELEMENTO FILTRANTE NORGEN 4344-01”; “MATERIAL METAL MECÂNICO”) e, de outra banda, nada trouxe a interessada em sua manifestação de inconformidade a fim de demonstrar e especificar suas utilizações.*

Por sua vez, a Recorrente assim argumenta em seu Recurso Voluntário:

*É que, contrariamente do que ela afirma, a recorrente acostou nos autos elementos que comprovam a utilização das referidas peças em seu processo produtivo.*

*Inicialmente, há de se observar os documentos relacionados no Anexo IV-B da Manifestação de Inconformidade. No referido anexo, a recorrente tratou de juntar todos os documentos que comprovam a aquisição dos bens e sua respectiva escrituração contábil. São eles: i) notas fiscais relativas às aquisições dos bens; ii) razão contábil que consigna o registro desses bens em contas de estoque ou diretamente em contas de custo da produção; iii) em relação aos produtos que por ocasião da aquisição transitam por contas de estoque, o “boletim de produção”, que demonstra a baixa do bem da conta de estoque para contas de custo de produção; e iv) razão contábil que consigna o registro do “boletim de produção”.*

*Assim, pelos documentos acima listados, é possível identificar que os itens em tela integram o custo da produção, uma vez que foram contabilizados em contas de resultado, pertencentes ao grupo do custeio da produção, sendo que na contabilidade toda e qualquer operação realizada (compra, venda, despesa, receita etc.) é registrada de acordo com a sua natureza e seus respectivos valores.*

*Se não bastasse isso, como se verifica no Anexo A da Manifestação de Inconformidade, no qual foram acostados os descritivos técnicos das atividades desenvolvidas pela recorrente, para a consecução dos processos produtivos, são necessárias inúmeras máquinas e equipamentos, os quais, sem dúvidas, necessitam de manutenções periódicas, a fim de constarem em boas condições de funcionamento para o desenvolvimento das operações.*

*Nesse cenário, dentre as manutenções realizadas nas máquinas e equipamentos fabris da recorrente, está a troca de peças que compõem os referidos bens.*

*Portanto, é por demais claro que, as peças utilizadas nas manutenções de máquinas e equipamentos são caracterizadas como insumos essenciais ao processo produtivo da recorrente, as quais, havendo a subtração, se inviabiliza a realização das atividades produtivas.*

De fato, nos anexos à Manifestação de Inconformidade, encontramos um laudo descritivo do processo produtivo, de e-fls. 123 a 260, e nas folhas de 527 a 547, uma planilha relacionando os documentos fiscais de aquisição às diversas etapas do processo produtivo, e ainda a sua contabilização nos custos de produção e os documentos fiscais associados por amostragem, conforme as e-fls. 558 a 566.

Entendo que a demonstração da aplicação das peças relacionadas à manutenção de máquinas no processo produtivo da Recorrente foi corretamente cumprida pela ela e, tendo em vista que a apropriação de créditos decorrentes da aquisição de peças para manutenção de máquinas utilizadas na produção é matéria incontroversa, tendo sido expressamente reconhecida no Acórdão Recorrido, **dou razão a Recorrente neste ponto.**

Com relação à manutenção predial de edifícios utilizados no processo industrial, os créditos pleiteados são indevidos, pois estes bens teriam de ser reconhecidos no valor do ativo imobilizado e serem depreciados conforme as regras próprias a este tipo de crédito, e jamais como insumos no mesmo exercício em que foram adquiridos ou consumidos, de forma que **entendo sem razão à Recorrente.**

Com relação aos materiais de embalagem (filme stretch e palletes), a Autoridade Julgadora de Primeira Instância não os considerou como essenciais ou relevantes ao processo produtivo, por estes serem necessários ao transporte dos produtos já acabados e, por outro lado, a Recorrente limita-se a reproduzir jurisprudência administrativa favorável deste CARF.

A lista de glosas nesta rubrica refere-se a itens que são utilizados no transporte de produtos acabados, o que poderia justificar as glosas por serem aplicados ao final do processo produtivo, como de fato ocorreu.

No entanto, entendo que a atividade produtiva do contribuinte e o conceito de embalagem de apresentação final do produto para a venda deve ser avaliado dentro do mesmo nível de mercado que o contribuinte atua. Explico.

Um produtor que envia seus produtos diretamente para venda a varejo, usualmente são pequenas empresas, ou mesmo artesanais, encerra sua produção com a colocação do produto na embalagem para o seu cliente final, no caso o consumidor de varejo, no entanto, grandes produtores, ou indústria, têm como seu cliente específico grandes atacadistas, que não estão interessados em receber os produtos individualmente, ou os recebem a granel, e não em sacos de um quilo individualmente, neste caso, querem receber o produto em pallets ou em outra forma agregada que atenda a suas exigências logísticas e de armazenagem.

Assim, entendo que a conclusão do processo produtivo com a colocação da embalagem de venda deve ser analisada segundo a perspectiva do cliente consumidor daquele produto, no nível comercial em que a transação está se desenrolando, de forma que a utilização de pallets, big bags e outros itens necessários à embalagem de venda nestas condições não podem ser vistas como mera embalagens de transporte, mas como exigências da própria venda ao cliente de destino, de forma que considero com razão à Recorrente neste ponto e revento estas glosas.

**Com razão à Recorrente, neste ponto.**

Com relação ao uso do GLP, este é destinado a empilhadeiras que participam da movimentação interna dos processos de padronização e de processamento da matéria prima, dentro das instalações da própria Recorrente.

Apesar de estas atividades poderem ser consideradas como necessárias à armazenagem de produtos intermediários, ou produtos inacabados, não se pode negar que são plenamente compatíveis com a atividade produtiva da Recorrente, conforme bem demonstrado no laudo de e.fls- 123 a 260, e são essenciais e relevantes à movimentação destes produtos em diversas fases do processo produtivo, de forma que considero que estes gastos sejam reconhecidos como insumos.

**Com razão à Recorrente, neste ponto.**

**Serviços que não se enquadram no conceito de insumo**

Os serviços glosados pela Autoridade Tributária e que foram mantidas pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, são as seguintes:

- i. Serviços de recarga de extintores,
- ii. Serviços de confecção de placas e painéis identificativos e indicativos,
- iii. Locação de software,
- iv. Serviço de coleta e tratamento de resíduos industriais.
- v. Serviço de transporte de remessa para conserto ou reparo de peças no processo produtivo.

Inicialmente o conceito de insumo, para fins de aplicação do inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002 era aquele definido nas IN SRF 247/2002 e 404/2004, onde este conceito era restrito apenas ao que fosse consumido no processo de produção do bem ou mercadoria, que seria vendido pela empresa, ou

tivesse um vínculo direto com o resultado da produção, como podemos atestar pela transcrição abaixo:

*“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*(...)*

*§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)”. IN RFB nº 247/2002*

Ou seja, a premissa básica para a aceitação de um item como insumo era que, ao final do processo produtivo, e estando totalmente integrada ao produto, ambos, matéria prima/insumo e produto final, tornassem-se indiferenciados em detrimento das características necessárias à identificação da matéria prima/insumo como um item diferenciável, quer por ter sido consumida no processo, quer por ser parte integral indissociável do produto.

Esta abordagem era coincidente com o conceito adotado para o IPI, mais restrito e compatível com o fato gerador deste tributo que restringe-se à produção industrial.

A decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, além de considerar as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 ilegais, também estabeleceu as bases para se determinar o conceito de insumo, para fins de aplicação do inciso II, dos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e teve seu conteúdo adotado pela Administração Tributária, através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, onde encontramos que o conceito de insumo deve atender às condições de essencialidade ou de relevância do bem sob análise, conforme podemos ver na reprodução do § 10, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, abaixo, e que destaca o esclarecedor texto da Ministra Regina Helena Costa:

*“Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)*

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)”(grifo nosso)*

Se por um lado a adoção dos critérios de essencialidade e relevância apresentou-se como um afastamento dos conceitos admitidos pelo IPI, por outro lado, não ampliou tanto o conceito de insumos a ponto de transformá-lo num tipo de despesa dedutível típica da legislação do IRPJ, o que representaria equiparar o regime não cumulativo do PIS/COFINS a tipo de apuração sobre o lucro.

A base de cálculo destas contribuições está claramente definida nos art. 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, de redação semelhante, e que reproduzo abaixo.

*Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

Vemos que a referida base de cálculo abarca todas as receitas auferidas pelo contribuinte, no entanto, os créditos possíveis de serem descontados na apuração não cumulativa são mais restritos, pois são os presentes na lista exaustiva dos art. 3º, das referidas Leis destas contribuições.

Assim, ainda que a definição do conceito de insumos tenha ampliado o escopo, a ponto de flexibilizar o critério adotado pelo IPI e considerar outros gastos relacionados à produção, de forma alguma estes gastos podem avançar sobre outros descritos nos art. 3º, de ambas as Leis, ou introduzir novos grupos de despesas que já não estejam previstas no artigo que estabelece os créditos que possam ser utilizados na apuração não cumulativa do PIS/COFINS.

Desta forma, insumos são todos os gastos relacionados à produção de bens ou serviços, que atendam aos critérios de essencialidade e relevância, desde que estes gastos não tenham um tratamento próprio determinado na legislação de PIS/COFINS, ou refiram-se a outros grupos de despesas que não estejam expressamente previstos como passíveis de creditamento no regime não cumulativo, sob pena de se inaugurar na apuração do PIS/COFINS o estabelecimento de uma apuração sobre o lucro.

Entendo que os serviços que tiveram a sua glosa mantida pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância possuem uma relação de essencialidade ou relevância para o processo produtivo, exceto a coleta de resíduos industriais e o transporte de peças do processo produtivo para reparo, sendo referentes a uma atuação menos específica da atividade empresarial, notadamente relacionadas com segurança das instalações, organização administrativa e outras estranhas a produção de bens e serviços.

**Sendo assim, considero sem razão à Recorrente.**

#### **Insumos utilizados em bens vendidos com suspensão**

A Autoridade Tributária aplicou glosas sobre os créditos decorrentes da aquisição de insumos relacionados à produção de produtos com a tributação suspensa por força da alínea b, do inciso I, do art. 54, da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.

*Art. 54. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:*

*I – insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos: (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)*

*a) para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;*

***b) para pessoas jurídicas que produzam preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM; e***

*c) para pessoas físicas;*

*II – preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;*

*III – animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, quando efetuada por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, vendidos para pessoas jurídicas que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM;*

*Parágrafo único. A suspensão de que trata este artigo:*

*I – não alcança a receita bruta auferida nas vendas a varejo;*

***II – aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.***

*Art. 55. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias classificadas nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM, destinadas a exportação, poderão descontar da Contribuição para o*

*PIS/Pasep e da Cofins devidas em cada período de apuração crédito presumido, calculado sobre:*

*I – o valor dos bens classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física; (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vigência)*

***II – o valor das preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física;***

*III – o valor dos bens classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.*

**§ 1º O disposto nos incisos I a III do caput deste artigo aplica-se também às aquisições de pessoa jurídica.**

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem os incisos I e II do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 4º O montante do crédito a que se referem o inciso III do caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação sobre o valor das mencionadas aquisições de percentual correspondente a 30% (trinta por cento) das alíquotas previstas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

**§ 5º É vedado às pessoas jurídicas de que trata o § 1º deste artigo o aproveitamento:**

*I – do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;*

***II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo, exceto em relação às receitas auferidas com vendas dos produtos classificados nas posições 23.04 e 23.06 da NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).***

A referida suspensão foi regulamentada pela IN RFB nº 1.157, de 16 de maio de 2011, nos termos dos seus art. 2º e 3º.

**Art. 2º Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda, no mercado interno, de:**

*I - insumos de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e nas posições 12.01, 23.04 e 23.06 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);*

***II - preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05, classificadas no código 2309.90 da NCM;***

*III - animais vivos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM; e IV - produtos classificados nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07 e 0210.1 da NCM.*

§ 1º A aplicação da suspensão de que trata o caput observará as disposições dos arts. 3º e 4º desta Instrução Normativa.

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

§ 3º Aplica-se o disposto neste artigo, também, à receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, dos bens referidos nos incisos do caput, quando estes tiverem sido importados, observado o disposto no art. 18.

Seção II Das Pessoas Jurídicas que Efetuam Vendas com Suspensão

Art. 3º A suspensão do pagamento das contribuições, na forma dos arts. 2º e 4º, alcança as vendas:

I - dos produtos referidos no inciso I do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas referidas no inciso I do art. 4º;

II - dos produtos referidos no inciso III do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, para as pessoas jurídicas referidas no inciso II do art. 4º; e III - dos produtos referidos no inciso IV do art. 2º, somente quando efetuadas por pessoa jurídica revendedora ou que industrialize bens e produtos classificados nas posições 01.03 e 01.05 da NCM.

**§ 1º Conforme determinação do inciso II do § 5º do art. 55 da Lei nº 12.350, de 2010, a pessoa jurídica vendedora dos produtos de que tratam os incisos I a III do art. 2º, deverá estornar os créditos referentes à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando decorrentes da aquisição de insumos vinculados a produtos vendidos com suspensão da exigência das contribuições na forma dos referidos incisos do art. 2º.**

(...)

A Autoridade Tributária assim descreveu a glosa e a metodologia utilizada:

Conforme laudo técnico do processo produtivo apresentado, arquivo "Indústria de Rações\_2011.pdf", verifica-se que a interessada fabrica e vende rações classificadas no código 2309.09 da NCM, para alimentação de aves, bovinos e suínos. Ressalte-se, no entanto, que apenas as vendas de rações para alimentação de aves e suínos são efetuadas com a suspensão do pagamento das contribuições, nos termos do art. 54, II, da Lei nº 12.350/2010, e art. 2º, II, da IN RFB nº 1.157/2011.

Tendo em vista que a interessada vende com suspensão rações para aves e suínos, impõe-se a ela o dever de estornar os créditos decorrentes da aquisição dos insumos utilizados na fabricação dessas rações vendidas com suspensão, conforme determina o § 1º do art. 3º da IN RFB nº 1.157/2011.

Considerando que os insumos utilizados para a fabricação de rações para aves, bovinos e suínos são comuns, e que a interessada não dispõe de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, necessária para segregar os custos (insumos) vinculados às rações vendidas com ou sem suspensão, o estorno de que trata o § 1º do art. 3º da IN RFB nº 1.157/2011 foi realizado mediante rateio, excluindo-se os créditos relativos a aquisições de insumos utilizados na fábrica de rações proporcionalmente às vendas de rações com suspensão.

Apresenta uma tabela com a demonstração do referido rateio que sustentou a

glosa.

RECEITAS (VENDAS DE RAÇÕES)	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
01 – Receita de Vendas de Bens e Serviços – CST 01	2.139.762,37	1.855.576,94	1.939.588,01
09 – Receita Com Suspensão da Contribuição – CST 09	4.535.760,42	4.293.880,80	4.811.366,93
<b>TOTAL</b>	<b>6.675.522,79</b>	<b>6.149.457,74</b>	<b>6.750.954,94</b>
RATEIOS (VENDAS DE RAÇÕES)	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Vendas Tributadas	32,0539%	30,1746%	28,7306%
Vendas com Suspensão	67,9461%	69,8254%	71,2694%
<b>TOTAL</b>	<b>100,0000%</b>	<b>100,0000%</b>	<b>100,0000%</b>
LINHA 02 – BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO
Base de Cálculo Insumos Utilizados na Fabricação de Rações (Excluídas as glosas relacionadas no Anexo IV)	771.398,68	1.111.270,29	963.001,12
<b>GLOSA – ESTORNO PROPORCIONAL ÀS RECEITAS DE VENDAS DE RAÇÕES COM SUSPENSÃO</b>	<b>524.135,67</b>	<b>775.948,44</b>	<b>686.325,38</b>

Já no Recurso Voluntário, alega-se que a Decisão de Primeira Instância teria deixado claro que a glosa foi baseada unicamente na previsão da Instrução Normativa, e também que a manutenção da referida glosa implicaria em se impedir a recuperação de todos os créditos envolvidos na cadeia comercial de produtos importados.

Além disto, também alega o seguinte:

*E, ao que indica os dispositivos legais, o estorno do crédito somente é devido sobre a ração utilizada na alimentação de suínos e aves, em relação às vendas desses produtos para as pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam as mercadorias classificadas nos códigos 02.03 (carcaças e cortes de suínos), 0206.30.00 (miudezas de suínos), 0206.4 (outras miudezas de suínos), 02.07 (carnes e miudezas de aves) e 0210.1 (carnes e miudezas de suínos salgadas), destinadas à exportação.*

*Dito de outro modo, a lei exige o estorno somente em relação às receitas de vendas de produção efetuadas com suspensão para a indústria frigorífica de suínos e aves, que exporte os produtos adquiridos.*

*Quando o adquirente das mercadorias for pessoa jurídica ou cooperativa, com ramo diverso, ou seja, que não frigorífico de suínos e aves, e para pessoa física, não se exige o estorno do crédito em relação a essas vendas.*

Pois bem. Via de regra, é possível manter os créditos decorrentes da aquisição de insumos para a produção de bens que serão vendidos na próxima etapa da cadeia produtiva sob regime suspensivo, por força da aplicação do art. 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 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.***

Por óbvio que a Instrução Normativa utilizada para fundamentar a glosa não seria suficiente para sobrepor a determinação legislativa acima reproduzida, mas não é o caso, pois o §1º, do art. 3º, da IN RFB nº 1.157/2011, tem como fundamento legal o inciso II, do § 5º, do art. 55, da Lei nº 12.350/2010, já reproduzido acima, do qual destaco que trata-se de uma Lei Ordinária, de mesma hierarquia da Lei nº 11.033/2004, posterior e mais específica do que esta, de forma que este dispositivo poderia suplantar o comando legal anterior.

Mas veremos que não é o caso da Recorrente. A repetição de um texto legal numa Instrução Normativa que regulamenta uma Lei sem detalhá-lo, e inserido num contexto não muito claro, é o responsável pela divergência de interpretação entre o Fisco e o contribuinte.

O art. 54, da Lei nº 12.350/2010, de fato, institui a suspensão do PIS/COFINS a que temos nos referido, mas o art. 55, não é a sua continuação. Na verdade, trata de assunto diverso, pois estabelece procedimentos para determinadas situações específicas que seriam a venda a empresas exportadoras, que produzam mercadorias destinadas à exportação, das seguintes classificações fiscais:

*02.03 – Carnes de animais da espécie suína, frescas, refrigeradas ou congeladas.*

*0206.30.00 -Miudezas comestíveis de animais das espécies bovina, suína, ovina, caprina, cavalari, asinina e muar, frescas, refrigeradas ou congeladas. - Da espécie suína, frescas ou refrigeradas*

*0206.4 - Miudezas comestíveis de animais das espécies bovina, suína, ovina, caprina, cavalari, asinina e muar, frescas, refrigeradas ou congeladas. Da espécie suína, congeladas*

*02.07 - Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.*

*0210.1 - Carnes e miudezas, comestíveis, salgadas ou em salmoura, secas ou defumadas; farinhas e pós, comestíveis, de carnes ou de miudezas. Carnes da espécie suína:*

Ou seja, produtos de carnes de animais já abatidos para a exportação.

Assim, a única leitura que permitiria à IN RFB nº 1.157/2011 afastar a possibilidade de manutenção de créditos na aquisição de insumos para a produção de bens que serão vendidos com suspensão, seria ater-se exclusivamente à limitação do dispositivo utilizado como sua fundamentação legal, e que estabelece apenas alguns casos específicos de vendas no mercado interno às quais se aplica.

Desta forma, tanto a fundamentação da glosa, como o critério de rateio, adotado para afastar os créditos referentes a este tipo de insumo, deveria considerar apenas as vendas identificáveis a empresas exportadoras de produtos a serem exportados, e que atendam à classificação fiscal presente na Lei.

**Assim, errou a Autoridade Tributária ao considerar a totalidade das vendas no mercado interno para estabelecer a proporção de créditos admissíveis, de maneira que dou razão à Recorrente para afastar esta glosa.**

#### **Fretes Vinculados a aquisições de cooperados e a aquisições de bens de pessoas físicas**

São duas situações diferentes, a primeira referente aos fretes de aquisições de mercadorias para a revenda, cujos fornecedores são pessoas físicas, temos uma operação não tributada pelo PIS/COFINS, típica das cooperativas agropecuárias que adquirem bens de produtores rurais para a revenda, e que apesar de não ser tributada pelas contribuições, a operação de frete compõe o esforço da Recorrente de assumir a posse e direito sobre os respectivos bens para que estes estejam disponíveis para serem integrados à sua atividade negocial.

As glosas referentes aos créditos sobre fretes para o transporte de mercadorias e produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições do PIS/COFINS, resolve-se pela aplicação da Súmula CARF nº 188:

*Súmula CARF nº 188*

*Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024*

*É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348*

Assim, as glosas referentes a este item devem ser revertidas nos termos da Súmula CARF nº 188.

Quanto ao segundo ponto que é a aquisição de bens de cooperados, sendo a Recorrente cooperativa agrícola, submete-se ao previsto no § único, do art. 79, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

*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.*

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do RE 1.164.716/MG, julgado em sede de Recursos Repetitivos, nos termos do art. 543-C, do CPC, e transitado em julgado em 22 de junho de 2016, definiu que sobre o ato cooperativo não incidem as contribuições do PIS/COFINS.

O art. 8º, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2024, estabelece o crédito presumido para as cooperativas agrícolas:

*Art. 8º **As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 14.943, de 2024)*

*§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de: I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

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

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

*§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

Então temos a norma geral sobre a tributação de PIS/COFINS de cooperativas, que possuem suas operações de atos cooperados sujeitos à não incidência, de forma mantenho a glosa referente a créditos devidos a aquisição de cooperados e, da mesma forma, aplica-se a Súmula CARF, acima já referida, para o frete.

### **Fretes de remessa e retorno para armazenagem**

Neste ponto, assim explica a Autoridade Tributária a motivação para a glosa:

*Em análise da memória de cálculo apresentada, arquivo “Linha 7 – Despesas de Armazenagem e Fretes s Vendas.xlsx”, verificou-se que foram considerados como despesas de armazenagem os fretes para remessa e retorno de mercadoria para armazenagem.*

*No entanto, tais fretes para remessa e retorno não se confundem com despesas de armazenagem.*

*Consistem, na realidade, em despesas gerais de transporte entre as unidades da cooperativa, não gerando direito a crédito por ausência de previsão legal, conforme exposto no tópico 2.3.2 deste despacho.*

*Dessa forma, foram glosados todos os fretes para remessa e retorno discriminados na aba “Despesas\_Armazenagem\_07” da memória de cálculo apresentada.*

*O total subtraído, pelo critério exposto, do valor da Linha 07, fichas 06A e 16A do Dacon(despesas de armazenagem e fretes na operação de venda), foi, no trimestre, de R\$ 313.627,06 .*

A Recorrente alega o seguinte:

*Nesse ponto, argumenta a fiscalização que “embora o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 permita o desconto de créditos sobre a armazenagem de mercadoria, não há previsão legal para o desconto de créditos relativos aos fretes para a remessa e o retorno. Tais fretes consistem em despesas gerais de transporte, não se confundindo com despesas de armazenagem”.*

*Ao analisar a questão, a DRJ09 manteve a glosa efetuada por entender que tal serviço de frete “não consiste de serviço utilizado como insumo, haja vista não integrar ou ocorrer durante o processo produtivo da empresa; e, como afirma a autoridade fiscal, não se confundem com as despesas de armazenagem de mercadorias, ou seja, com os custos de manutenção e permanência das mercadorias em armazéns e depósitos, antes ou depois de finalizado o processo de produção do bem destinado à venda”.*

*Data vênua, não assiste razão a turma julgadora.*

*Do contrário do que afirma a DRJ recorrida, tais gastos ocorrem sim durante o processo produtivo da recorrente, sendo, portanto, passíveis de creditamento do PIS/Pasep e da Cofins, seja pelo inciso II, seja pelo inciso IX, do art. 3º, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*Como se explicou em sede de Manifestação de Inconformidade, a recorrente, na condição de cooperativa de produção agropecuária, exerce, dentre outras, a atividade econômica de recebimento, armazenamento, beneficiamento e comercialização de grãos (produção agrícola - milho, soja, trigo, feijão, etc.).*

*É sabido que a produção agrícola (grãos em geral) é sazonal, sendo que nos períodos de safra o volume de grãos recebidos pela cooperativa aumenta substancialmente e, por vezes, a estrutura de armazenagem instalada não é suficiente para a estocagem da produção recebida.*

*Há que se considerar, ainda, que a conservação dos cereais e a manutenção de sua qualidade depende, essencialmente, das condições de armazenamento.*

*Para garantir um armazenamento adequado dos produtos recebidos dos seus cooperados, principalmente nos períodos em que a produção colhida excede a capacidade de armazenagem instalada, a COOPERALFA se utiliza de armazéns de terceiros para estocar parte dos produtos.*

*Os cereais (milho, soja e trigo) estocados em armazéns de terceiros, posteriormente, retornam para a cooperativa, que os industrializa, ou seja, são utilizados como matéria-prima na fábrica de rações, na fábrica de farelo e óleo de soja, no moinho de trigo e no empacotamento de feijão, etc.*

*Nesse contexto, a remessa dos grãos para estocagem em armazéns de terceiros e o posterior retorno para a cooperativa, demanda de serviços de transporte, que são contratados junto a pessoas jurídicas e o seu ônus é suportado pela COOPERALFA.*

Neste ponto, entendo que a Autoridade Tributária classificou erradamente o crédito pleiteado, em razão de sua designação ser expressamente citada no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003. Digo isto porque, no caso específico, este serviço de frete, na forma como explicado no Recurso Voluntário, deve ser considerado como insumo no processo produtivo da Recorrente e classifica-se o crédito no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

**Dou razão à Recorrente, para reverter a glosa.**

#### **Frete de Produtos Acabados e de Mercadoria para Revenda entre unidades da Recorrente**

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.

Mas a alegação da Recorrente é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

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 transição 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.

Ademais, o tema já é objeto da Súmula CARF nº 217.

*Súmula CARF nº 217*

*Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024*

*Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.*

**Desta forma, considero sem razão à Recorrente.**

### **Devolução de Vendas atribuídas erroneamente apenas às operações tributadas no mercado interno**

Assim motivou as glosas a Autoridade Tributária:

*Em análise dos valores informados na Linha 12, fichas 06A e 16A do Dacon, constatou-se que o valor total do crédito apurado relativo a devoluções de vendas foi rateado de acordo com as receitas tributadas no mercado interno, receitas não-tributadas no mercado interno e receitas de exportação, nos termos do art. 3º, § 8º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.*

*No entanto, tendo em vista que o inciso VIII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos em relação a bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto naquelas leis, conclui-se que todo o crédito em questão vincula-se necessariamente a receitas tributadas no mercado interno, não havendo possibilidade de apuração de créditos dessa natureza vinculados a receitas não-tributadas no mercado interno ou a exportação. Dessa forma, procedeu-se à realocação de todo o crédito apurado relativo a devolução de vendas para o mercado interno tributado.*

A Recorrente argumenta que não poderia ter se adotado a apropriação direta conforme procedeu a Autoridade Tributária, pois a legislação determinaria que o método a ser adotado seja uniforme em relação aos períodos de apuração registrados no SPED e, tendo adotado a fiscalização o método de rateio proporcional, não poderia, para este tópico específico, inovar na metodologia. A consequência disto é a diminuição proporcional de créditos que seriam ressarcíveis, posto que na forma procedida pela fiscalização, o peso seria maior para os créditos que são compensáveis.

Segue em seu Recurso Voluntário, com a mesma argumentação:

*Data máxima vênia, o critério adotado pela autoridade fiscal, e entendido como correto pela DRJ recorrida, contraria frontalmente as disposições legais as quais determinam que, sem exceções, a apropriação dos créditos do PIS/Pasep e da Cofins deve se dar pelo método da apropriação direta ou pelo rateio proporcional. Esses são, pois, os métodos previstos na lei, um dos quais, à escolha do contribuinte, deve ser aplicado uniformemente em relação a todos os créditos informados no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) – EFD Contribuições – antigamente no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon. Com efeito, os §§ 7º, 8º e 9º, do art. 3º, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, preveem que a evidenciação dos créditos vinculados à parcela da receita submetida à incidência não cumulativa e àquelas submetidas ao regime cumulativo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins deve se dar, a critério da pessoa jurídica, com base no método da apropriação direta OU do rateio proporcional.*

O resultado deste tópico abrange todas as realocações de créditos para fins de aplicação dos critérios de rateio proporcional, de forma a apurar o valor do crédito passível de ressarcimento.

A Recorrente é uma cooperativa que auferre receitas que são classificáveis em três grupos: tributado no mercado interno, não tributado no mercado interno e de exportações.

Vemos que o pedido inicial se refere ao ressarcimento de créditos que por não poderem ser compensados com os débitos referentes às contribuições do PIS/COFINS, na apuração do regime não cumulativo, são passíveis de serem pleiteados nesta modalidade.

Assim, o art. 16, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, combinado com o art. 17, da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, fundamentam o pedido de ressarcimento de créditos que não seriam compensáveis, no regime não cumulativo de PIS/COFINS, em decorrência da natureza da incidência destas contribuições nas operações relacionadas ao faturamento e receita bruta delas decorrentes.

*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. (Lei nº 11.033/2004)*

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

*I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*

*II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Lei nº 11.116/2005)*

O que significa dizer que havendo diversas naturezas de tributação nas operações que gerem receitas, haverá créditos que podem ser ressarcíveis e outros que não podem. Os créditos que contribuirão para o faturamento de transações que são tributadas no mercado interno somente podem ser utilizados na compensação de débitos no regime de apuração não cumulativo de PIS/COFINS, e os que não possuírem débitos a serem compensados, na apuração não cumulativa, podem ser ressarcidos.

Ocorre que há créditos que são comuns a ambas as situações, e a prática da administração tributária é a de proceder ao rateio proporcional dos créditos que são comuns a transações de saída tributáveis e não tributáveis, e a apropriação direta, nos casos em que os créditos referirem-se exclusivamente a operações de saídas tributadas.

Não podemos confundir esta modalidade de apropriação de créditos com aquela prevista nas Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de

dezembro de 2003. Reproduzimos abaixo o texto da Lei nº 10.833/2003, de mesmo teor do mesmo artigo, da Lei nº 10.637/2002.

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

*(...)*

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à 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 para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

A Recorrente insurge-se contra a possibilidade de alteração do método de apropriação de créditos ressarcíveis entre as diversas possibilidades de tributação do PIS/COFINS, já mencionadas acima.

Vemos que não cabe razão à Recorrente, pois a previsão legal por ela invocada diz respeito a diferentes modalidades de regime de apuração do PIS/COFINS, cumulativo ou não cumulativo, quando estes convivem dentro da atividade comercial do contribuinte, e no caso concreto, trata-se de uma tentativa da auditoria em adequar proporcionalmente o direito do contribuinte a ser ressarcido dos créditos pleiteados na ausência de um sistema integrado de controle de custos, que apontasse precisamente o quanto de cada insumo, ou bem para a revenda, depreciação de bens do ativo imobilizado, ou outras modalidades de gastos e despesas que dão direito ao crédito na apuração do regime não cumulativo e que a Lei exige que sejam relacionados às atividades produtivas ou comerciais do contribuinte, geram créditos efetivamente ressarcíveis.

Assim, não tem por que aplicar rateio proporcional a situações em que o crédito pode ser apropriado diretamente a uma determinada operação e forma de tributação, tendo em vista que aquele é uma forma mais imprecisa de superar a ausência de uma contabilidade detalhada de custos que permitisse alocar cada

crédito referente ao regime não cumulativo aos seus respectivos débitos decorrentes da incidência do PIS/COFINS.

Considero correta e legítima a metodologia aplicada pela Autoridade Tributária na busca pela certeza e liquidez dos créditos pleiteados pela Recorrente como ressarcíveis. Digo isto por entender que a determinação constante dos §§ 7º a 9º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, refere-se às situações de convivência do regime cumulativo e não cumulativo do PIS/COFINS, e não em relação aos métodos de atribuição de créditos que são ressarcíveis ou não, de forma que a Autoridade Tributária procedeu corretamente ao adotar uma metodologia válida para este fim, cabendo eventualmente à Recorrente a prova de que o correto seria outra metodologia, o que não fez.

### **Crédito Extemporâneo, insumos importados**

Trata-se da seguinte questão, conforme descrito em Recurso Voluntário:

*Conforme o relatório fiscal, a fiscalização constatou que a recorrente apropriou na competência de fevereiro/2011, crédito extemporâneo referente à Declaração de Importação nº 06/14401118-0, com data de registro em 28/11/2006, e data de entrada em 01/02/2007.*

*Informa a fiscalização que “o art. 3º, § 1º, inciso I, das Lei nº 10.833/2003, estabelece que o crédito relativo a bens para venda e bens utilizados como insumo será apropriado no mês da aquisição”.*

*Em vista disso, a fiscalização optou por glosar, sob o fundamento de “ausência de permissão legal”, o crédito extemporâneo relativo a DI nº 06/14401118-0, com data de registro em 28/11/2006, apropriado na competência de fevereiro/2011.*

*A turma julgadora concluiu pela manutenção da glosa, sob o fundamento de que “o §2º do art. 15, [...] determina que o aproveitamento de “crédito” de um mês pode ser utilizado em outro; mas não o aproveitamento de despesa ou gasto de outro mês” e, por isso, “a apuração do crédito em determinado mês deve ser realizada a partir das receitas e despesas ocorridas no próprio mês de apuração do crédito, não podendo uma despesa ser levada a compor a apuração do crédito de outros períodos”.*

Não há menção de que se tenha trazido aos autos qualquer tentativa de se reconstituir a escrita fiscal para a apuração do PIS/COFINS no regime não cumulativo de forma a se comprovar que o referido crédito não foi utilizado em duplicidade.

O regime de apuração não cumulativa de PIS/COFINS exige que, num mesmo período de apuração, os créditos referentes às possibilidades elencadas nos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sejam confrontados com os débitos decorrentes da base de cálculo destas contribuições com base nos art. 2º, destas mesmas Leis, e daí se determine o valor a recolher, ou o saldo a ser aproveitado em períodos futuros, nos termos dos § 4º, dos art. 3º, das Leis de regência do PIS/COFINS.

Então, há na legislação uma apuração que envolve débitos e créditos que são reconhecidos nos períodos de apuração, conforme o regime de competência, e os saldos remanescentes de créditos de períodos anteriores, que podem ser sempre compensados em qualquer caso, ou ressarcíveis conforme previsões legais específicas. Por ocasião do aproveitamento destes saldos em qualquer modalidade, eles devem ser atualizados conforme o valor utilizado em compensações ou ressarcimentos.

Quando por qualquer razão o contribuinte não utiliza um crédito disponível no período de apuração ao qual este diz respeito, seu valor não se transfere de forma direta para o período de apuração de eleição do contribuinte, porque o que se tem disponível para compensação ou ressarcimento não são os créditos propriamente, mas sim os saldos disponíveis.

Então se, desde o período de competência, quando este crédito não foi utilizado, houve saldos credores ou devedores, indicando a necessidade de pagamentos ou de acúmulo de saldos de créditos para serem utilizados, o valor deste crédito virá ao momento do PER/DCOMP pela resultante de sua contribuição no saldo de créditos disponíveis, e não pelo seu valor de face.

As dinâmicas de apuração das memórias de cálculo representadas pelo DACON e, posteriormente, pela ECF-Contribuições, possibilita a reconstrução do histórico dos saldos disponíveis, que precisam ser líquidos e certos. A ausência da demonstração desta liquidez impede que os créditos sejam aceitos para compensação ou ressarcimento.

O Tema já vem sendo discutido neste Conselho, e já apresenta a devida jurisprudência, ainda que apresente discordâncias ainda não totalmente vencidas. Reproduzo recente Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de número 9303-015.663, julgado em 15 de agosto de 2024, e que teve o resultado a seguir, a respeito deste tema, por maioria de votos, o qual acompanho e peço venha para adotá-lo como parte de minhas razões de decidir:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007*

*RECURSO ESPECIAL. INEXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.*

*O Recurso Especial não deve ser conhecido, quando, do confronto da decisão recorrida com os paradigmas indicados, não restar configurada divergência interpretativa: para a caracterização de controvérsia jurisprudencial, é necessário que haja similitude fático-normativa entre as situações analisadas pelos paradigmas e aresto recorrido.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007*

*CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/07/2007 a 31/12/2007*

*CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pela negativa de provimento. Acordaram ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial oposto pelo Contribuinte.*

*(...)*

*A controvérsia restringe-se à questão de saber se é necessária a retificação do DACON e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não-cumulativos.*

*A decisão recorrida assinalou que o direito ao creditamento das contribuições não cumulativas não exige a retificação de Dacon/DCTF, conforme excertos, extraídos de seu voto condutor, a seguir transcritos:*

*Decisão recorrida --- voto vencido (condutor para a matéria)*

*3.2.2.1. Quanto aos Itens 2.1, 2.2, 2.3 e 2.4 (A): Diferença entre as receitas de exportação declaradas no DACON e contabilizadas pela empresa com relação ao ano calendário de 2007.*

*A Fiscalização glosou os seguintes créditos apropriados pela Contribuinte:*

*i) Parte dos créditos extemporâneos de PIS e COFINS apropriados pela Recorrente diretamente em DACON referente ao ano de 2007, pois o artigo 8º, inciso I, alínea "a" da IN 404/2003 dispõe que os créditos somente poderiam ser apurados no mesmo mês das aquisições efetuadas.*

*A DRJ manteve a autuação por considerar que:*

*i) A legislação apenas admitiria a apropriação dos créditos extemporâneos na DACON mediante a retificação das declarações (DACON e DCTF) do período relativo ao respectivo crédito, sendo que deveria ter ocorrido sobre as aquisições, custos ou despesas incorridos no mesmo mês; ii) Após as retificações, o crédito remanescente de PIS e COFINS poderia ser utilizado para dedução das contribuições em períodos posteriores.*

*A Recorrente argumenta que:*

*i) A forma de apropriação dos créditos extemporâneos por ela realizada está correta, uma vez que a legislação permite a apropriação direta dos créditos nos meses subsequentes na própria DACON, sendo que não há um procedimento obrigatório que deve ser adotado pelo contribuinte;*

*ii) O artigo 3º, § 4º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/2002 não prevê que o contribuinte está obrigado a aproveitar o crédito no mesmo mês em que foi gerado, mas sim que a apuração do crédito de um determinado mês deve se relacionar aos custos, despesas e aquisições do mesmo mês, não trazendo obrigatoriedade de o contribuinte se utilizar desse crédito no mesmo mês;*

*iii) Ao adotar a forma considerada pela DRJ com a retificação da DACON e a inclusão do valor do crédito que não foi considerado anteriormente, resultaria em recolhimento de PIS e COFINS no período posterior passaria a ser maior do que novo valor das contribuições apurado;*

*iv) Com a retificação da DCTF, o valor do DARF recolhido é superior ao devido, reconhecendo-se, assim, a existência de um valor a maior a título de PIS e COFINS, ensejando em indébito tributário que poderá ser compensado por meio de PER/DCOMP com a devida correção monetária;*

*v) A utilização do saldo remanescente do crédito de PIS e COFINS em períodos subsequentes se dá mediante a apropriação direta na DACON dos créditos extemporâneos, como fez a Recorrente.*

Observo que, em resposta à Resolução nº 3402000.791 foi lavrado o Termo de Diligência de fls. 57805789, pelo qual o I. Auditor Fiscal assim esclareceu sobre os créditos extemporâneos:

*Realizadas as análises individualizadas dos créditos, confirmados os recolhimentos das contribuições incidentes nas importações de bens e serviços, e confrontados os assentamentos contábeis com os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais DACON apresentadas à Receita Federal do Brasil, conforme Anexo II deste Termo, e demais elementos juntados neste processo administrativo, concluo que não houve aproveitamento pretérito dos créditos extemporâneos apropriados pelo contribuinte no ano-calendário de 2007, o quais foram objeto da constituição do crédito tributário, conforme Quadros Demonstrativos de nº 06 a 13 deste processo administrativo.*

*Destaco que Recorrente é sujeita ao regime não cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais determinam que a incidência independe da denominação ou classificação fiscal.*

*Por fundamentação, cito o v. Acórdão nº 9303-006.247, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.*

*Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.*

*As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.*

*Também a EFDPIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).*

*Em suma, destaco que inexistente previsão legal que imponha a retificação das obrigações acessórias para o aproveitamento extemporâneo dos créditos de PIS/Pasep e COFINS. Com razão, o art. 3º, § 4º, das Leis nº(s) 10.637/02 e 10.833/03 dispõe apenas que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.*

*Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, com o correspondente cancelamento da exigência quanto aos itens 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 (a).*

*A questão atinente à necessidade de retificação de DACON/DCTF, com vistas ao aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos, tem sido enfrentada em diversos julgamentos desta Câmara Superior, tendo este colegiado julgado que é necessária a retificação de DACON/DCTF. Nesse sentido, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 9303-014.842, de 14/03/2024, de minha relatoria.*

*Assinale-se, ainda, o Acórdão nº. 9303-014.684, de 22/02/2024, no qual restou decidido, por voto de qualidade, a impossibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos sem a retificação dos DACONs respectivos. Nessa linha, trago, como razões de decidir no presente voto, os fundamentos consignados no voto vencedor – Redator Designado Gilson Macedo Rosenburg Filho – do mencionado acórdão, abaixo transcritos:*

*Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo Acórdão nº 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, e reflete, mutatis mutandis, o posicionamento*

vencedor do Colegiado, de forma que trago à baila sua ratio decidendi para fundamentar e decisão, verbis:

*“(…) Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos respectivos DACON e DCTF.*

*O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:*

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

*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;*

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*(…).*

*§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:*

*(…);*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;*

*(…).*

*§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

*(…).*

*Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:*

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*(…).*

*§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.*

*(…).*

*Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:*

*Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.*

*Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:*

*(…).*

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. (...) § 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

(...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF. No presente

*caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dacon retificadores nem as DCTF.*

*Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recursos especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF”.*

*Em resumo, temos que a verificação dos valores a ser apurados se dá por meio dos DACONs apresentados pelo Contribuinte, conforme definido pela IN SRF 384, de 2004.*

*Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.*

*Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DACON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subseqüentes.*

*Desta forma, não se constatando a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação dos DACON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza”.*

*Acrescento ainda que, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.*

*Portanto para esse aproveitamento seria necessário uma apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DACON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização têm suporte no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003 que delegou a SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.*

*Penso que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época. Entendo ser injustificável a negativa do contribuinte de fazer os ajustes relativos a cada período de apuração, conforme recomendado pela Fiscalização.*

*Correto o entendimento exarado pelo ilustre ex-conselheiro Waldir Navarro Bezerra, ao transcrever o seguinte trecho da decisão da DRJ no Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016:*

*“(…) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento)”.*

*Relevante também transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre ex-conselheiro e ex-presidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF, Henrique*

*Pinheiro Torres, no acórdão nº 9303-003.478, de 25/02/2016, acerca do mesmo tema:*

*(...) É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.*

*Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.*

*Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º.*

*Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com a devida licença, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.*

*E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo. Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos. Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).*

*Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldades, há que lembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral)”.  
Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento proferido no Acórdão nº 3302-004.156, de 22/05/2017:*

*“(…) Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.*

*Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo, oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação”.*

*Registro que este também é o entendimento prevalente nos últimos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado no Acórdão nº 9303-011.780, de 18/08/2021, de minha relatoria, Acórdão nº 9303-009.738, de 11/11/2019 de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e Acórdão nº 9303-009.660, de 16/10/2019 de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.*

*Ressalto, apenas, que no julgamento só se discutiu a obrigatoriedade de retificação do DACON e não da DCTF.*

*Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.*

*Diante do exposto, voto dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. (Acórdão nº 9303-015.663, Conselheiro Relator Vinícius Guimarães, 3ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 15/08/2024)*

De forma que entendo que seja pré-requisito para que se demonstre a liquidez do crédito extemporâneo a retificação das obrigações acessórias, demonstrando o efetivo valor disponível para a operação pretendida pelo contribuinte.

Ademais, o tema já foi objeto da Súmula CARF nº 231.

*SÚMULA CARF Nº 231*

*Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025*

*O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.*

*Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.*

Sem razão à Recorrente.

**Recalculo do Rateio entre Receitas Tributadas e Não Tributadas em razão das exclusões da base de cálculo**

Uma das questões que são contestadas em Recurso Voluntário é que as exclusões de receitas decorrentes de atos cooperativos, art. 15, da Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, foram desconsideradas do percentual de rateio para aproveitamento de créditos comuns a operações que dão direito ao ressarcimento e àquelas que não dão direito.

Argumenta a Recorrente que o art. 17, da Lei nº 11.033/2004, permite que os contribuintes mantenham os créditos decorrentes de despesas associadas a venda futura de bens isentos, com alíquota zero, ou com a tributação suspensa, ou sujeitos a não incidência, equiparando a exclusão das transações típicas de cooperativas, entre estas e seus cooperados a um destes institutos do direito tributário.

A Recorrente é cooperativa agrícola, e nesta condição submete-se ao previsto no § único, do art. 79, da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

*Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estas 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.*

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento do RE 1.164.716/MG, julgado em sede de Recursos Repetitivos, nos termos do art. 543-C, do CPC, e transitado em julgado em 22 de junho de 2016, definiu que sobre o ato cooperativo não incidem as contribuições do PIS/COFINS.

O art. 8º, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2024, estabelece o crédito presumido para as cooperativas agrícolas:

**Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004) (Vigência) (Vide Lei nº 12.058, de 2009) (Vide Lei nº 12.350, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 545, de 2011) (Vide Lei nº 12.599, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 582, de 2012) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013) (Vide Lei nº 12.839, de 2013) (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 14.943, de 2024)**

**§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:**  
**I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)**

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

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

**§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.**

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.

Então temos a norma geral sobre a tributação de PIS/COFINS de cooperativas, que possuem suas operações de atos cooperados sujeitos à não incidência e, paralelamente, com direito ao crédito presumido dos insumos adquiridos de cooperados pessoas físicas e pessoas jurídicas que exerçam atividade agropecuária.

Desta forma, o cálculo do rateio precisa reconhecer as receitas que seriam excluídas por força do art. 15, da MP nº 2.158/2001, tendo em vista que a alocação do percentual que definirá o valor dos créditos comuns às operações que podem gerar valores ressarcíveis e aquelas que são apenas compensáveis, precisa refletir a participação de créditos que são admissíveis pela aplicação do art. 17, da Lei nº 11.033/2004 na formação das receitas totais, dado que parte delas são classificáveis na hipótese de não incidência sobre o ato cooperativo.

**Dou razão à Recorrente neste ponto.**

#### **Apropriação para o Mercado Interno Tributado da totalidade dos créditos de bens para a revenda**

Neste tópico, assim manifestou-se a Autoridade Tributária no Relatório Fiscal:

*Também não se aplica o critério do rateio proporcional às aquisições de bens para revenda informadas na Linha 01, fichas 06A e 16A do Dacon. Isso porque, consoante o disposto no art. 3º, I, e art. 3º, § 2º, II, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as aquisições de bens para revenda somente darão direito a crédito se forem tributadas e não sujeitas à tributação monofásica e à alíquota zero. Por conseguinte, em regra, as aquisições de bens para revenda com direito a crédito, tributadas, serão necessariamente vinculadas a receitas tributadas no mercado interno ou a receitas de exportação. **No caso em análise, entretanto, verificou-se que toda a base de cálculo deferida refere-se a bens tributados que são revendidos exclusivamente no mercado interno tributado, pelas unidades que realizam atividades de supermercado. Ou seja, dos bens adquiridos para revenda, cujo direito creditório foi deferido, nenhum tem como destino a exportação, podendo somente estar vinculados a receitas tributadas no mercado interno.***

*Dessa forma, na apropriação dos créditos relativos a aquisições de bens para revenda todo o crédito apurado foi realocado para o mercado interno tributado, uma vez que não é possível vincular o crédito deferido a receitas não tributadas no mercado interno ou a exportações.*

*Ressalvado o exposto quanto às Linhas 01 e 12 das fichas 06A e 16A do Dacon, os créditos à alíquota básica demonstrados nas demais linhas do Dacon foram apropriados pelo critério do rateio proporcional, conforme os percentuais calculados acima.*

Já a Recorrente insurge-se contra a apropriação direta destes alegando que não haveria previsão legal para tanto.

Trata-se da mesma discussão do item VII deste voto, de forma que repito a conclusão já alcançada a este respeito, e **considero sem razão à Recorrente**.

### **Atualização do Crédito pela Taxa SELIC**

O Recurso Voluntário traz a seguinte consideração a respeito deste ponto:

*No caso presente, é notória a inércia da Administração Tributária. Com efeito, o pedido de ressarcimento foi protocolado em 30/09/2015. Em 08/03/2017 foi proferido o Relatório de Auditoria Fiscal, do qual a recorrente foi cientificada em 21/06/2017. Em 20/07/2017 foi protocolada a Manifestação de Inconformidade, que veio a ser julgada pela DRJ apenas em 27/01/2021, cuja cientificação ocorreu em 26/01/2022. Como se vê, até aqui já são 7 (sete) longos anos de tramitação do processo. Não bastasse, não é possível sequer estimar o tempo que ainda será necessário para o desfecho do processo.*

*Tal quadro, implica em flagrante descumprimento do disposto no art. 24, da Lei nº 11.457/2007 e viola o princípio constitucional da razoável duração do processo, sendo evidente a necessidade de atualização monetária de eventual crédito que seja reconhecido em favor da recorrente.*

*Com efeito, a demora na apreciação do pleito da recorrente acarretou enorme perda financeira em face da evidente corrosão da moeda desde 30/09/2015.*

*Nesse contexto, exsurge a necessidade de se reconhecer o direito da recorrente de receber o valor do seu crédito atualizado monetariamente, pela taxa Selic, a partir do 361º dia do protocolo do seu pedido até a data do efetivo ressarcimento.*

*Assim, em vista de todo o exposto, requer-se a reforma da decisão recorrida também na parte que indeferiu o pedido da recorrente de atualização do crédito pela taxa Selic.*

O artigo 24, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 determina que:

*Art.24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.*

Em atendimento à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento dos Recursos Especiais 1.767.945/PR; REsp 1.768.060/RS, REsp 1.768.415/SC, submetidos à sistemática do art. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, que determina que considera-se resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito emitir decisão, após o prazo estipulado no artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer SEI nº 3.686/2021/ME, acompanhado pela Nota Técnica CODAR nº 22/2021, que trata da aplicação da taxa SELIC aos pedidos de ressarcimento e outros, dando cumprimento à decisão do STJ, já referida.

A decisão do STJ reconhece que os créditos do regime não cumulativo são de natureza escritural e, portanto, não devem ser submetidos à correção monetária

por ocasião do seu aproveitamento, mas também indica que a resistência injustificada à utilização do crédito pela Fazenda Pública configura exceção a esta regra, pelo que resta claro da leitura do voto do eminente relator, o Ministro Sérgio Kukina:

*“Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que, “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.” Veja-se o conteúdo de mencionados dispositivos legais:*

*Lei 10.833/2003*

*Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.*

*[...]*

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:*

*[...]*

*VI - no art. 13 desta Lei.*

*A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.*

*(...)*

*A doutrina especializada não diverge dessa constatação, consoante leciona André Mendes Moreira em sua obra "A não cumulatividade dos tributos" (2. ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 435):*

*A não cumulatividade do PIS/COFINS parte da mesma premissa: os créditos das referidas contribuições são meramente escriturais, e, portanto, não geram dívida do Poder Público para com o contribuinte. Seu fim é puramente contábil, para nada mais se prestando além do cálculo do valor devido, salvo se a lei dispuser em contrário [...]. A legislação, confirmando o que se está a expor, predica que o montante dos créditos de PIS/COFINS 'não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição'.*

*Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural.*

*(...)*

*Além disso, apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, conseqüentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito, como, por exemplo, se houve necessidade de o contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.*

*Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco.”*

A atualização pela taxa SELIC dos créditos de PIS/COFINS, sujeitos a ressarcimento, resulta apenas da imposição de resistência indevida da Fazenda Pública à sua utilização pelo detentor do direito, sendo indevida nos demais casos.

Reconheço que o caso concreto enquadra-se na situação de imposição de resistência indevida pela administração, nos termos das decisão do STJ e demais disposições normativas já citadas acima.

Dou razão parcial à Recorrente, no sentido prover a correção monetária do crédito pretendido para ressarcimento, a data de início da correção provida deve ser do primeiro dia após decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, do artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, até o dia da efetiva disponibilização do crédito.

Diante de todo o exposto, voto por tomar conhecimento do Recurso Voluntário apenas parcialmente, afastando as alegações de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de norma tributária, e na parte conhecida, dar parcial provimento para:

- i) Aplicar o estorno do crédito previsto no art. 55, da Lei nº 12.350/2010, apenas sobre os que cumprirem os requisitos deste artigo.
- ii) Refazer o rateio proporcional considerando as receitas excluídas por força do art. 15, da MP nº 2.158/2001.
- iii) Afastar a glosa de partes e peças utilizadas na manutenção de equipamentos relacionados à produção;
- iv) Afastar a glosa de embalagens de transporte;
- v) Afastar a glosa de GLP utilizado como combustível em máquinas e equipamentos;
- vi) Afastar a glosa de fretes na aquisição de produtos que não sejam submetidos à tributação das contribuições do PIS/COFINS.
- vii) Afastar a glosa de fretes de remessa e retorno de armazenagem.
- viii) Prover a correção monetária do crédito pretendido para ressarcimento, a data de início da correção provida deve ser do primeiro dia após decorrido o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, do artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, até o dia da efetiva disponibilização do crédito.
- ix) Serviço de coleta e tratamento de resíduos industriais.
- x) Serviço de transporte de remessa para conserto ou reparo de peças no processo produtivo.

### 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 conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de norma tributária, e na parte conhecida, dar parcial provimento para: a) aplicar o estorno do crédito previsto no art. 55, da Lei nº 12.350/2010, apenas sobre os que cumprirem os requisitos deste artigo; b) refazer o rateio proporcional considerando as receitas excluídas por força do art. 15, da MP nº 2.158/2001; c) afastar a glosa de partes e peças utilizadas na manutenção de equipamentos relacionados à produção; d)afastar a glosa de embalagens de transporte; e) afastar a glosa de GLP utilizado como combustível em máquinas e equipamentos; f) afastar a glosa de fretes na aquisição de produtos que não sejam submetidos à tributação das contribuições do PIS/COFINS; g) afastar a glosa de fretes de remessa e retorno de armazenagem; h)Prover a correção monetária do crédito pretendido para ressarcimento, a data de início da correção provida deve ser do primeiro dia após decorrido o prazo de 360(trezentos e sessenta) dias, do artigo 24, da Lei nº 11.457/2007, até o dia da efetiva disponibilização do crédito; i) despesas com coleta e tratamento de resíduos industriais; e j) serviço de transporte de remessa para conserto ou reparo de peças no processo produtivo.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator