



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10940.900808/2020-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.850 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CASTROLANDA – COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

CRÉDITO. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo das contribuições, as sociedades cooperativas de produção agroindustrial podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03 veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 188.

O frete pago na aquisição de produtos é apropriável no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS e da COFINS, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade.

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. Súmula CARF nº 188.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO.

Não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, as exclusões da base de cálculo a que têm direito as cooperativas, pelo que as receitas devem ser consideradas como tributadas pelas contribuições, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para conhecer integralmente do recurso e reverter a glosa referente aos fretes relativos ao transporte de produtos cuja aquisição não gera créditos, desde que tenham sido efetivamente tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos termos da súmula CARF nº 188. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.849, de 21 de julho de 2025, prolatado no julgamento do processo 10940.900809/2020-29, 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, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Karoline Marchiori de Assis, 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, nº 1205-2020/EQAUD3/DRFBLU/SRRF09/RFB (fls. 60 a 83), que reconheceu parcialmente o direito ao crédito no valor de R\$ 2.918.110,13 - tratava-se de PER da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa referente ao 4º Trimestre de 2017, apurado pelo contribuinte acima identificado, no valor de R\$ 4.235.834,63.

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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE ATOS NORMATIVOS. INVIABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, no regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, é vedada a apuração de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO VINCULADA AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

A possibilidade de apuração de crédito de Contribuição para o PIS/Pasep sobre a despesa com frete na aquisição de bens para revenda ou de insumos se dá tão somente na medida em que o bem adquirido ensejar creditamento.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. SAÍDAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de Contribuição para o PIS/Pasep vinculados a vendas feitas por cooperativas com as exclusões da base de cálculo específicas previstas em lei para esse tipo de sociedade não podem, em regra, ser compensados com outros

tributos, nem ressarcidos, pois essas exclusões não correspondem a isenção, suspensão, alíquota zero ou não-incidência.

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando as alegações apresentadas na manifestação de inconformidade e apresentando fundamentos sobre os seguintes tópicos, em síntese:

- Aquisições de cooperados
- Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições
- Transporte de mercadorias não sujeitas à contribuição
- Apropriação dos créditos e rateio proporcional

Foi realizada a juntada, aos presentes aos autos, de decisão judicial proferida no âmbito de Mandado de Segurança impetrado contra ato coator do Ilmo. Sr. Presidente do CARF, através da qual foi parcialmente deferido o pedido liminar pleiteado, determinando a distribuição e inclusão em pauta de julgamento dos recursos interpostos nos processos administrativos indicados, dentre os quais o presente processo, no prazo de 60 (sessenta dias), contados de forma corrida, em dias não úteis, sob pena de multa a ser fixada.

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 atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

### **1. Bens para revenda e bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de associados**

Neste tópico, a controvérsia cinge-se à possibilidade de a Recorrente apropriar créditos de COFINS na aquisição de bens para revenda, assim como bens e serviços destinados à utilização como insumos, fornecidos pelos próprios associados.

Como mencionado no acórdão recorrido, Autoridade Fiscal firmou entendimento de que as aquisições realizadas pela Recorrente de seus cooperados não poderiam gerar créditos da COFINS, posto que o direito ao crédito estaria restrito às aquisições de “não associados”, uma vez que a entrega de produtos pelos cooperados se trata de ato cooperativo, fundamentando a glosa de tais créditos com base no disposto no art. 23 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24/03/2006:

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;

A DRJ prosseguiu esclarecendo que a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15/12/2022, contém a mesma vedação:

Art. 323. As sociedades cooperativas de produção agropecuária e de consumo sujeitas ao regime de apuração 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 relacionados no inciso II do art. 160;

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, nos termos do art. 176;

Defende a Recorrente que a Autoridade Fiscal adotou uma interpretação restritiva no que concerne ao aproveitamento de crédito na aquisição de bens dos cooperados e afirma ser *“incontroverso que praticamente todas as operações (vendas) realizadas por uma cooperativa à outra, no caso a Recorrente, são tributadas pelo Pis e a Cofins. O fato de haver algumas deduções e/ou exclusões na apuração dos tributos a recolher pela cooperativa/vendedora não caracteriza a limitação prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.”*

Sustenta ainda a Recorrente, em seu recurso voluntário, que:

A limitação ao crédito, conforme prevê inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, aplica-se tão somente em relação a “bens” e “serviços”, cujo determinado ato jurídico afastou dessas operações a incidência das contribuições.

A *contrario sensu* estando o “bem” ou “serviço” sujeito as contribuições, independentemente se a compra e venda é realizada entre cooperados, o direito ao crédito se mantém hígido em razão de que a característica constitucional da incidência que se submete a receita.

Entendo que razão não assiste à Recorrente, uma vez que a própria essência da operação realizada entre a cooperativa e os seus associados, a qual não configura uma compra e venda, mas sim mera entrega de produtos para comercialização ou

industrialização (art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71), resulta na vedação ao crédito.

Veja-se o seguinte trecho extraído do acórdão recorrido:

De qualquer forma, convém acrescentar que a vedação à apuração de crédito prevista nas citadas Instruções Normativas encontra respaldo na própria essência da operação realizada entre a cooperativa e seus associados, a qual não configura uma compra e venda, mas sim mera entrega de produtos para comercialização ou industrialização (art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71).

Isto é, as operações realizadas entre a cooperativa e seus cooperados não caracterizam “aquisição”, portanto não há que se falar em apuração de créditos a título de “aquisição” de bens para revenda e de aquisição de insumos. Nesse sentido, pode-se mencionar os fundamentos da Solução de Consulta COSIT nº 266, de 19/12/2018, publicada no DOU em 02/01/2019, da qual destaco seguinte trecho:

(...)

Contudo, conforme já visto, a impossibilidade de apuração de créditos pela cooperativa adquirente no caso de aquisição de bens de associados não decorre apenas do fato de se tratar de operação não sujeita ao pagamento das contribuições, mas sim do fato de se tratar de ato cooperativo, o qual não configura uma aquisição de bens para revenda ou uma aquisição de insumos passível de gerar créditos de PIS e COFINS.

Ou seja, a glosa dos créditos, no presente caso, não decorreu da circunstância de os fornecedores dos bens serem sociedades cooperativas, mas sim da condição de se tratar de pessoas jurídicas associadas da Cooperativa Castrolanda. Aliás, observa-se que apenas uma parte dessas associadas são sociedades cooperativas (Cooperativa Agropecuária Caete-Coac e Frisia Cooperativa Agroindustrial, por exemplo), sendo certo que diversas delas não ostentam essa natureza (Agropecuária Tibagi Ltda e Agropecuária Jatibuca Ltda, entre outros).

Desse modo, a Solução de Consulta e o Parecer invocados pela interessada não têm aplicação ao caso ora analisado. Em nenhum momento tais atos cuidaram da questão específica que aqui se coloca, que é a vedação à apuração de créditos de PIS e COFINS por uma sociedade cooperativa de produção agropecuária em relação a bens e serviços fornecidos por seus associados (sejam estas cooperativas ou não).

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos Recursos Especiais nºs 1.164.716 e 1.141.667, sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 363/STJ – atualmente sobrestado), posicionou-se no sentido de que o art. 79 da Lei nº 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, e, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, restando firmada a seguinte tese: “*não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.*”

Veja-se a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parág. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

(REsp 1164716/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/04/2016, DJe 04/05/2016)

Portanto, a jurisprudência do STJ se consolidou sobre a matéria no sentido de considerar que os atos cooperativos, como aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados) e vice e versa, na busca dos seus objetivos sociais, não estão sujeitos à incidência das contribuições. O ato cooperativo sequer pode ser considerado operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

As decisões definitivas do Superior Tribunal de Justiça, proferidas na sistemática dos recursos repetitivos, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme previsto no RICARF/2023.

Ademais, deve-se observar a vedação imposta pelo inciso II do § 2º do art. 3º das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, segundo o qual não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição:

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

(...)

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

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Neste sentido, segue precedente de relatoria da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, acompanhada pelo colegiado por unanimidade, do qual transcreve-se o seguinte trecho do voto:

**Do Direito ao Créditos nas Aquisições de Bens para Revenda - Aquisição de Cooperados**

Insurge-se contra o entendimento da Autoridade Fiscal, de que as aquisições realizadas junto a cooperados não poderiam gerar crédito das contribuições para o PIS e a COFINS, tendo em vista que a Instrução Normativa nº 635/2006 restringe o crédito apenas para aquisições de “não associados”.

Não há razão no argumento. A decisão de piso foi precisa também neste tópico:

A possibilidade de descontar, do valor das contribuições incidentes sobre a receita bruta, o crédito calculado em relação a aquisições de bens para revenda, estava regulamentada, à época dos fatos, pela Instrução Normativa SRF nº 635/2006, que assim dispunha: Dos Créditos a Descontar na Apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

Dos créditos decorrentes de aquisição e pagamentos no mercado interno

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:

(...)

Tal disciplina mantém-se hígida até os dias atuais, através do art. 298, I, da IN RFB nº 1.911/2019. Assim, existe base legal para o desconto de créditos na aquisição de não associados, mas inexistente base para o creditamento na aquisição de associados.

Relevante, ainda, estar-se diante de ato cooperativo, na acepção dada pelo art. 79 da Lei nº 5.764/1971 (que “define a Política Nacional de Cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas”), in verbis:

(...)

Inexistindo a incidência das contribuições, nas operações em questão, por tratarem-se de atos cooperativos, é natural que inexistam, também, o direito ao creditamento, por força do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.

(...)

Observe-se que tais conclusões foram evidenciadas, até mesmo, nos parágrafos 8 a 11 da própria Solução de Consulta nº 151 - SRRF09/Disit, de 27 de junho de 2011, que a empresa utiliza em seu socorro em outros momentos da presente Manifestação de Inconformidade.

Mantém-se, portanto, as disposições do Despacho Decisório.

(Processo nº 10950.722121/2017-87; Acórdão nº 3301-011.297; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 26/10/2021)

Ressalte-se que esta Relatora já participou de julgamentos de recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente, em outros processos administrativos nos quais se discutiu a mesma matéria e se firmou o entendimento pela manutenção da glosa dos créditos realizada pela Autoridade Fiscal, nos termos do voto do então Conselheiro Relator Márcio Robson Costa, que, após acertada fundamentação, concluiu, conforme se extrai do acórdão nº 3201-011.393, que *“os atos praticados com seus cooperados são considerados atos cooperativos, que não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, não há que se falar na possibilidade de tomada de créditos.”*, restando o referido acórdão, em relação a este tópico, assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

(...)

COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL. RECEITA EXCLUÍDA DA BASE DE CÁLCULO. MANUTENÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, não é permitido à pessoa jurídica que exerça atividade de cooperativa a manutenção de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins vinculados às receitas excluídas da base de cálculo das referidas contribuições.

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.902981/2017-11; Acórdão nº 3201-011.393; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 20/12/2023)

No mesmo sentido do acórdão nº 3201-011.393, acima mencionado, citam-se os seguintes: acórdão nº 3201-011.383 (processo nº 10940.720354/2017-64); acórdão nº 3201-011.384 (processo nº 10940.720355/2017-17); acórdão nº 3201-011.347 (processo nº 10940.900001/2019-16); acórdão nº 3201-011.386 (processo nº 10940.900377/2017-51); acórdão nº 3201-011.385 (processo nº 10940.900004/2019-41); acórdão nº 3201-011.389 (processo nº 10940.900380/2017-74); acórdão nº 3201-011.392 (processo nº 10940.902980/2017-77) e acórdão nº 3201-011.395 (processo nº 10940.902983/2017-19).

A Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF também já teve a oportunidade de apreciar recursos voluntários interpostos pela própria Recorrente, sobre o tema em discussão neste tópico, convergindo o entendimento pela manutenção da glosa efetuada, conforme se pode extrair do acórdão 3301-013.513:

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. NÃO INCIDÊNCIA. ATO COOPERATIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos REsp nº 1.164.761/MG e 1.141.667/RS, fixou entendimento de que não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos. Assim, os atos cooperativos praticados entre a cooperativa e os seus cooperados não se submetem à incidência das contribuições.

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.900381/2017-19; Acórdão nº 3301-013.513; Relator Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe; sessão de 24/10/2023)

Por fim, transcrevo trecho da ementa do acórdão 3102-002.794, referente à recente julgamento deste colegiado:

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

CRÉDITO. COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. BENS PARA REVENDA E INSUMOS PROVENIENTES DE ASSOCIADOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime não cumulativo das contribuições, as sociedades cooperativas de produção agroindustrial podem apurar créditos na aquisição de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos adquiridos de não associados, sendo vedado o creditamento em relação a bens e serviços provenientes de associados.

(Recorrente: Cooperativa Central Aurora Alimentos; Processo nº 10925.901577/2014-76; Acórdão nº 3102-002.794; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 17/12/2024)

Com relação às aquisições de insumos dos associados, a Recorrente ainda questiona a glosa relacionada às aquisições de produtos com NCM 11071010, 12102010, 19019090 e 20102000, da Cooperativa Agrária Agroindustrial, que são destinados à sua filial que se dedica à indústria cervejeira. Afirma que parte dos maltes vendidos por esse fornecedor são importados, sendo realizado o recolhimento das contribuições quando do desembaraço aduaneiro, sem exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois, ao serem adquiridos de terceiros, não são classificados como ato cooperativo.

Contesta também a glosa envolvendo a aquisição de Leite Fluido a Granel de Uso Industrial Integral, afirmando que tal produto sofre a incidência das contribuições e não está sujeito à redução da alíquota a zero prevista no art. 1º, XI, da Lei nº10.925/2004, conforme entendimento exarado pela RFB na Solução de

Consulta COSIT nº 267 e traz como exemplos algumas notas fiscais emitidas pela Cooperativa de Laticínios de Sorocaba.

Por fim, afirma que no caso do insumo farelo de milho desengordurado (NCM 2302.10.00), adquirido de Integrada Cooperativa Agroindustrial e de Adram S/A Indústria e Comércio, e do farelo de trigo (NCM 2302.30.10), oriundo de Frísia Cooperativa Agroindustrial, embora no documento fiscal de aquisição conste a informação de suspensão da incidência da contribuição, fato é que ambos os casos não estão elencados no art. 54, I, da Lei nº 12.350/2011.

Em que pese as alegações da Recorrente, entendo que não lhe assiste razão.

Segundo se depreende da planilha “2017 04 Glosas Bens Utilizados como Insumos”, anexada pela fiscalização na forma de arquivo não paginável às fls. 62, as glosas dos produtos em questão (malte e lúpulo, leite fluido a granel, farelo de milho e farelo de trigo), com exceção da fornecedora Adram S/A Indústria e Comércio, foram motivadas por se tratar de mercadorias provenientes de associados da Recorrente, circunstância que, como já visto, afasta a possibilidade de apuração de créditos.

Em relação à fornecedora Adram S/A Indústria e Comércio, conforme planilha “2017 04 Glosas Bens Utilizados como Insumos”, anexada pela fiscalização na forma de arquivo não paginável às fls. 62, verifica-se que a glosa teve como motivação “Aquisição de produto sem contribuição”, a ser tratada no próximo tópico.

Portanto, entendendo pela manutenção das glosas em questão, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

## **2. Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições**

Em face da vedação prevista no art. 3º, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, foram glosados os créditos apurados sobre aquisições de bens para revenda e bens utilizados como insumos que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições, em especial quanto às aquisições de farelo de milho desengordurado (ou farelo de germen de milho desengordurado).

A Recorrente afirma que a nomenclatura correta para a classificação dos bens objeto de glosa é a NCM nº 2302.10.00 (Resíduos e desperdícios das indústrias alimentares; alimentos preparados para animais - Sêmeas, farelos e outros resíduos, mesmo em pellets, da peneiração, moagem ou de outros tratamentos de cereais ou de leguminosas. - De milho).

Prossegue a Recorrente defendendo que se trata de farelo de milho desengordurado (NCM 2302.10.00), adquirido de Integrada Cooperativa Agroindustrial e de Adram S/A Indústria e Comércio, e farelo de trigo (NCM 2302.30.10), oriundos de Frísia Cooperativa Agroindustrial, e destinados à fabricação de rações para suínos, sendo que, embora no documento fiscal de aquisição conste a informação de suspensão da incidência da contribuição, o fato

é que não é elencada no art. 54, I, da Lei nº 12.350/2011, que autoriza a suspensão, o que justificaria a reversão da glosa.

Defende ainda que, mesmo na hipótese de se entender correta a classificação fiscal que gera a suspensão da incidência da contribuição, da mesma forma a glosa deve ser revertida, uma vez que o fato de o insumo ser adquirido com suspensão ou alíquota zero não obsta o direito ao crédito, tendo em vista o regime da não-cumulatividade e tece considerações genéricas sobre o equívoco na interpretação literal do dispositivo legal que veda o desconto/abatimento de créditos de PIS e COFINS na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados, em detrimento do *“objetivo finalístico do Governo Federal, que visa desonerar a carga tributária, possibilitando que ao final da cadeia, o consumidor final tenha melhor qualidade do produto, com o menor preço.”*

Em relação à glosa em debate, valho-me dos fundamentos do acórdão recorrido, com os quais concordo e adoto como minhas razões de decidir:

#### **Aquisições de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições**

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem a apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, estabelecem vedação expressa à apuração de créditos na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Essa vedação consta do art. 3º, § 2º, II, de ambas as leis (cujas redações são idênticas nesse ponto):

*Art. 3º (...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

*(...)*

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

Segundo se depreende dos fundamentos apresentados pela autoridade fiscal, a verificação de que as aquisições não estavam sujeitas ao pagamento das contribuições foi feita através das informações constantes das notas fiscais eletrônicas emitidas pelos vendedores. Portanto, a glosa foi baseada em elementos objetivos extraídos dos documentos que lastreiam as operações, cujo conteúdo deve ser considerado correto, ao menos até que se demonstre o contrário.

Nada impede que a interessada demonstre que as informações constantes das notas fiscais eletrônicas emitidas pelas pessoas jurídicas vendedoras estão equivocadas, apontando, por exemplo, que a classificação da mercadoria ou o tratamento tributário dado pelo fornecedor decorre de erro de fato ou de erro na aplicação da legislação tributária. Nesse caso, a constatação de que a operação estava sujeita ao pagamento das contribuições pode acarretar o reconhecimento do direito da interessada à apuração de créditos.

Nessa linha, o contribuinte afirma que no caso do insumo farelo de milho desengordurado (NCM 2302.10.00), oriundo de Integrada Cooperativa Agroindustrial e de Adram S/A Indústria e Comércio, e do farelo de trigo (NCM 2302.30.10), oriundo de Frísia Cooperativa Agroindustrial, a informação de suspensão da incidência da contribuição constante do documento fiscal de aquisição está incorreta, pois as operações não se enquadram nas hipóteses elencada no art. 54, I, da Lei nº 12.350/2011.

Quanto a essa alegação, cumpre observar que, apesar da referência feita na manifestação de inconformidade ao produto farelo de trigo e aos fornecedores Integrada Cooperativa Agroindustrial e Frísia Cooperativa Agroindustrial, os insumos glosados sob a fundamentação “Aquisição de produto sem contribuição” correspondem exclusivamente à entradas de produto farelo de milho desengordurado provenientes da pessoa jurídica de Adram S/A Indústria e Comércio, CNPJ nº 52.059.268/0003-64 (conforme consta na planilha “2017 04 Glosas Bens Utilizados como Insumos”, anexada pela fiscalização na forma de arquivo não paginável às fls. 62).

Observo também que o contribuinte não apresentou maiores esclarecimentos a respeito das operações realizadas. Apenas afirma que o produto adquirido não se enquadra na hipótese de suspensão prevista no art. 54, I, da Lei nº 12.350/2010, mas não traz qualquer consideração que possa justificar essa afirmação. Nesse contexto, deve prevalecer o que consta nas notas fiscais eletrônicas emitidas pelo fornecedor, nas quais foi indicado o CST 09 - Operação com Suspensão da Contribuição, o que afasta a possibilidade de apuração de crédito pelo adquirente.

Aqui, é importante destacar que em consulta às notas fiscais eletrônicas emitidas pelo fornecedor, cujas chaves encontram-se discriminadas na planilha de glosas elaboradas pela fiscalização, é possível verificar que o produto vendido está descrito como farelo de gérmen de milho desengordurado (e não simplesmente farelo de milho desengordurado, como alega o contribuinte) e que consta a classificação da mercadoria no código NCM 2306.90.10 (e não no código 2302.10.00, como afirma o contribuinte).

Esses dados indicam que a utilização do CST 09 está correta, pois o art. 54, I, da Lei nº 12.350/2010, que estabelece a suspensão da incidência das contribuições, abrange os produtos classificados na posição 2306 da NCM.

Portanto, a glosa referente à aquisição de produtos sem incidência da contribuição deve ser mantida integralmente.

Ademais, não há como concordar com os argumentos trazidos pela Recorrente no sentido de que, mesmo em se considerando a suspensão da incidência da contribuição nas aquisições realizadas, a glosa deve ser revertida, sob o fundamento de que a aquisição do insumo com suspensão ou alíquota zero não obsta o direito ao crédito.

Contrariamente à pretensão da Recorrente, já se posicionou o CARF:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012

(...)

CONTRIBUIÇÕES. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. OPERAÇÕES NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. VEDAÇÃO.

O art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/03, introduzido pela Lei nº 10.865/04, veda o crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.902981/2017-11; Acórdão nº 3201-011.393; Relator Conselheiro Márcio Robson Costa; sessão de 20/12/2023)

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

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedado o aproveitamento de créditos da não cumulatividade em relação às aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

(Recorrente: Castrolanda – Cooperativa Agroindustrial Ltda.; Processo nº 10940.900381/2017-19; Acórdão nº 3301-013.513; Relator Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe; sessão de 24/10/2023)

Portanto, entendendo pela manutenção da glosa, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

**3. Fretes relativos às aquisições que não geram créditos**

A glosa tratada neste tópico foi efetuada pela Autoridade Fiscal e mantida pela DRJ sob o fundamento de que só há direito à apuração de créditos sobre o valor de fretes relativos à aquisição de bens nos casos em que houver direito à apuração de créditos sobre o bem adquirido.

A Recorrente defende que não se pode confundir a mercadoria transportada com a operação de frete, pois se trata de relações jurídicas distintas, inclusive celebradas com indivíduos diversos (fornecedor e transportador) e, conseqüentemente, sujeitos a tratamentos tributários próprios.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Nestes casos, se a aquisição for registrada e contabilizada de forma autônoma do frete correspondente, e sujeito o frete à tributação (não gozando do mesmo tratamento do bem adquirido), é possível a tomada de crédito em relação ao frete.

Dessa forma, afigura-se legítima a tomada de créditos sobre os fretes que tenham sido efetivamente tributados, registrados de forma autônoma, mesmo que se refiram a aquisição de bens que não sofreram a incidência da contribuição.

A premissa adotada pela Autoridade Fiscal e recepcionada pelo acórdão recorrido, segundo a qual o destino do crédito do frete deve seguir o mesmo regime da mercadoria transportada, mostra-se equivocada, como vem sendo reiteradamente reconhecido pelo CARF:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. SÚMULA CARF 188. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES.

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.

(Processo nº 13971.722179/2018-51; Acórdão nº 9303-015.666; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 15/08/2024)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/08/2011, 31/07/2012

CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS SUJEITOS À NÃO INCIDÊNCIA, SUSPENSÃO OU ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO DO BEM ADQUIRIDO AO CRÉDITO.

Tratando-se de frete tributado pelas contribuições, ainda que se refiram a insumos adquiridos e bens para revenda que não sofreram a incidência da contribuição ou foram tributados à alíquota zero, o custo do serviço, quando prestado por pessoa jurídica domiciliada no País, gera direito a crédito para o adquirente.

(Processo nº 10945.721082/2016-99; Acórdão nº 3301-013.829; sessão de 28/02/2024)

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade. Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte.

(Acórdão nº 3402-003.968; sessão de 28 de março de 2017)

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

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

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.”

(Acórdão nº 3401-010.520; sessão de 15/12/2021)

Veja-se, ainda, o enunciado da Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024:

Súmula CARF nº 188 - 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.

Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter a glosa referente aos fretes relativos ao transporte de produtos cuja aquisição não gera créditos, desde que tenham sido efetivamente tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos termos da súmula CARF nº 188.

#### **4. Apropriação dos créditos e rateio proporcional**

Sobre este tópico, transcreve-se, primeiramente, a argumentação apresentada pela Recorrente em seu recurso:

##### **4.4. APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS E RATEIO PROPORCIONAL**

Por fim, a autoridade fiscal efetuou a alteração nos percentuais de rateio dos créditos entre as receitas de exportação, receitas não tributadas do mercado interno e receitas tributadas do mercado interno, pelo fato de que as exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS previstas para as sociedades cooperativas nos artigos 15 da MP nº 2.158-35/2001, 1º da Lei 10.676/2003 e 17 da Lei nº 10.684/2003 não podem ser consideradas como receitas do mercado interno não tributado para fins de rateio de créditos.

A Delegacia de Julgamento manteve o entendimento. Porém, tal decisão deve ser revista.

Na época dos fatos estava vigente a interpretação dada pela Solução de Consulta nº 80 da SRRF/9ª RF/DISIT, de 17 de março de 2008, onde está expresso que as exclusões da base de cálculo previstas em lei para as sociedades cooperativas deveriam ter o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, permitindo, por consequência, a manutenção dos créditos vinculados a tais saídas, bem como a sua utilização mediante compensação ou ressarcimento em dinheiro:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS  
COOPERATIVAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS.

Entre outras hipóteses e respeitados os requisitos do art. 23 da IN SRF nº 635, de 2006, a cooperativa pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, bem como manter, créditos calculados em relação a: a) bens para revenda a associados, adquiridos pela cooperativa e de não associados; b) aquisições efetuadas no mês, de não associados, de bens e serviços especializados utilizados como insumo na prestação de serviços aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas e na industrialização da produção do associado; e c) armazenagem da produção do associado.

\* Todavia, a cooperativa não pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, tampouco manter, os créditos calculados em relação a: a) repasse de valores aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa; e b) receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 1971, art. 79 e 83; Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, art. 3º; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15; Rpi, art. 4º, II; IN SRF nº 635, de 2006, art. 23; PN CST nº 66, de 1986, item 3.

Dessa forma, merece reforma a r. decisão para fins de reverter as realocações realizadas pela autoridade fiscal e reconhecer o direito creditório postulado em sua integralidade, na forma da fundamentação delineada no presente recurso.

A referida argumentação já foi objeto de apreciação pela DRJ, nos seguintes termos:

#### **Apropriação dos créditos – Rateio Proporcional**

A autoridade fiscal efetuou alteração nos percentuais de rateio dos créditos entre as receitas de exportação, receitas não tributadas do mercado interno e receitas tributadas do mercado interno. Essa alteração foi feita com base no entendimento constante da Solução de Consulta COSIT nº 383/2017, segundo o qual as exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS previstas para as sociedades cooperativas nos artigos 15 da MP nº 2.158-35/2001, 1º da Lei 10.676/2003 e 17 da Lei nº 10.684/2003 não podem ser consideradas como receitas do mercado interno não tributado para fins de rateio de créditos.

(...)

Além disso, o contribuinte afirma que possui respaldo para o seu posicionamento, já que é o desfecho seguido desde que obteve a resposta da Solução de Consulta nº 80 SRRF/9ªRF/Disit, de 17/03/2008.

A Solução de Consulta mencionada pelo contribuinte, que se encontra anexada às fls. 853 a 865, realmente expressou o entendimento de que as exclusões da base de cálculo previstas em lei para as sociedades cooperativas deveriam ter o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, permitindo, por consequência, a manutenção dos créditos vinculados a tais saídas, bem como a sua utilização mediante compensação ou ressarcimento em dinheiro, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Contudo, esse entendimento resta superado, ao menos desde a publicação da Solução de Consulta COSIT nº 65, de 10/03/2014 (DOU de 31/03/2014). A fundamentação apresentada nessa Solução de Consulta deixou claro que as exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS aplicáveis às sociedades

cooperativas não podem ser equiparadas às hipóteses de não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero:

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

Por se tratar de Solução de Consulta emitida sob a vigência da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, devidamente publicada na imprensa oficial e no sítio da RFB na internet, a mesma é dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB e caracteriza alteração do entendimento que havia sido consignado na Solução de Consulta nº 80 SRRF/9ªRF/Disit, o qual deixou de ter qualquer efeito para os fatos geradores ocorridos a partir de então.

Nesse sentido, vale destacar o disposto no § 12 do art. 48 da Lei nº 9.430/1996:

*§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação pela imprensa oficial.*

Portanto, tendo em vista que o entendimento vinculante no âmbito da RFB na época da ocorrência dos fatos geradores já era no sentido de que as exclusões da base de cálculo das cooperativas não podem ser confundidas com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, é inevitável a conclusão de que os créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS vinculados a vendas efetuadas pela cooperativa com as referidas exclusões não podem ser enquadrados no disposto no art. 17 da Lei nº 11.033/20041, e, por consequência, não podem ser utilizados para compensação ou ressarcimento com base no disposto no art. 16 da Lei nº 11.116/2005.

Esse entendimento foi posteriormente confirmado com a publicação da Solução de Consulta COSIT nº 383, de 30/08/2017 (publicada no DOU em 30/08/2017), a qual foi mencionada nº Despacho Decisório, e cuja ementa é a seguir reproduzida:

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

**VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.**

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

*vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência.*

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS VENDAS POR COOPERATIVAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.**

*Os créditos de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a vendas feitas por cooperativas com a exclusão da base de cálculo de que tratam o art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o art. 1º da Lei nº 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003, não podem em regra ser compensados com outros tributos nem ressarcidos. Contudo, podem ser compensados e ressarcidos os mesmos créditos vinculados a vendas feitas por cooperativas com alíquota zero, isenção, suspensão ou não incidência.*

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

Diante do exposto, conclui-se que a alteração no rateio dos créditos efetuada pela autoridade fiscal está correta e deve ser mantida integralmente.

Concordando com os termos do acórdão recorrido no sentido de restar superado o entendimento esposado na Solução de Consulta nº 80 SRRF/9ªRF/Disit, de 17/03/2008 mencionada pela Recorrente, filio-me ao entendimento de que, não se confundindo com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, as receitas cuja exclusão da base de cálculo as cooperativas têm direito não podem ser consideradas como receitas do mercado interno não tributado para fins de rateio de créditos.

Com efeito, o simples ato de excluir itens da base de cálculo não altera a natureza contábil da receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, sujeitas ao regime de incidência não-cumulativo do PIS/COFINS, ou seja, Receita Tributada no Mercado Interno.

Num primeiro momento, no qual a operação é realizada, esta é tributada, pertencendo, portanto, ao Mercado Interno Tributado no que tange à definição dos percentuais de rateio. Em momento posterior, quando do cálculo das contribuições a pagar, tais operações são excluídas da base de cálculo do PIS/COFINS. Ressalte-se que tal exclusão não pode ser equiparada a uma isenção, nem a uma classificação dessas operações como pertencentes ao Mercado Interno Não-Tributado quando da definição dos percentuais de rateio. Isenção e exclusão de base de cálculo são institutos distintos e ocorrem em momentos diferentes.

Nos casos de exclusão de base de cálculo não há dispensa de tributo devido, mas a redução de sua base. Nesses casos, há, efetivamente, o surgimento do fato gerador do tributo, no entanto, o legislador, atuando sobre o elemento quantitativo desse fato gerador, passa a admitir que certas receitas deixem de sofrer tributação, mediante exclusões da base de cálculo.

Na legislação do PIS/COFINS não-cumulativo não há previsão para apropriação e nem tampouco de manutenção de crédito com base em “exclusão de base de cálculo”. Os institutos da exclusão de base de cálculo e da isenção (hipótese de exclusão do crédito tributário) não se confundem, possuindo características que os diferenciam, a despeito da similitude de efeitos práticos que, em princípio, os assemelha.

Corroborando o entendimento supra, segue jurisprudência do CARF:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. CÁLCULO DO PERCENTUAL DE RATEIO.

Não se confundem com não incidência, isenção, suspensão ou alíquota zero, as exclusões da base de cálculo a que têm direito as cooperativas, pelo que as receitas devem ser consideradas como tributadas pelas contribuições, para fins do cálculo do percentual de rateio dos créditos entre os que podem ser ressarcidos/compensados e os que apenas se prestam a deduzir o valor a pagar.

(Processo nº 16366.720155/2012-07; Acórdão nº 3301-006.882; Relator Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira; sessão de 26/09/2019)

Desta forma, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e dou-lhe parcial provimento, para que seja revertida a glosa referente aos fretes relativos ao transporte de produtos cuja aquisição não gera créditos, desde que tenham sido efetivamente tributados Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos termos da Súmula CARF nº 188.

**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 dar parcial provimento ao recurso voluntário para conhecer integralmente do recurso e reverter a glosa referente aos fretes relativos ao transporte de produtos cuja aquisição não gera créditos, desde que tenham sido

efetivamente tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, nos termos da súmula CARF nº 188.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator