



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10940.905352/2019-13</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.858 – 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 Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

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.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Karoline Marchiori de Assis, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório solicitado no Pedido de Ressarcimento – PER nº 19356.80709.050618.1.5.19-0147.

O PER tem por objeto o saldo de créditos de COFINS não cumulativa referente ao 3º Trimestre de 2017, apurado pelo contribuinte acima identificado, no valor de R\$19.813.327,25.

A Receita Federal do Brasil, por meio do Despacho Decisório nº 275/2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB (fls. 174 a 207), reconheceu o direito ao crédito no valor de R\$ 13.008.472,17.

### **Resumo do Despacho Decisório**

O conteúdo do Despacho Decisório – no qual estão descritas as glosas e ajustes efetuados pela autoridade fiscal – é sintetizado a seguir.

Em relação aos créditos apurados sobre Bens para Revenda – Adquiridos no Mercado Interno, foram glosados todos os itens referentes a aquisições de mercadorias de cooperados/associados da interessada, em face do disposto no art. 23, I e II, da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, que dispõe expressamente que as sociedades cooperativas podem apurar créditos em relação a aquisição de título de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumo apenas na hipótese de aquisições “de não associados”. Foi realizada também a realocação, para o Código de Situação Tributária – CST 50 (Crédito Vinculado Exclusivamente à Receita Tributada do Mercado Interno), dos créditos relacionados a entradas cujo CST de saída é 01 (Operação Tributável com Alíquota Básica), entradas que resultaram em vendas/saídas a cooperados e entradas sem justificativa para o CST correspondente.

Também foi efetuada a realocação para o CST 50 dos créditos apurados sobre Bens para Revenda – Importações, nos casos de entradas cujo CST de saída é 01 e de entradas que resultaram em vendas/saídas a cooperados.

Quanto aos créditos apurados sobre aquisições de Bens Utilizados como Insumos, foram glosadas as aquisições de mercadorias de cooperados/associados (pelo mesmo fundamento da glosa referente aos bens para revenda), e também as aquisições de mercadorias que não se sujeitaram ao pagamento das contribuições (por estarem sujeitas à alíquota zero ou à incidência monofásica), haja vista a vedação à apuração de crédito prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Quanto aos créditos apurados sobre Aquisições de Serviços Utilizados como Insumos, foi efetuada a glosa dos itens referentes à contratação de serviços de transporte de passageiros, tendo em vista o entendimento constante do item 133 do Parecer Normativo COSIT nº 05/2018, segundo o qual não podem ser considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra, tais como o transporte de funcionários.

Em relação aos créditos apurados sobre Energia Elétrica, foram glosados os valores das faturas de fornecimento de energia elétrica emitidas pela Coop. de Infra. Castrolanda – Eletrorural, que faz parte da relação de cooperados/associados da interessada. O motivo da glosa foi o fato de haver exclusão da base de cálculo no fornecimento de energia elétrica por parte da Eletrorural, aplicando-se, por conseguinte, a vedação à apuração de crédito prevista no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No que se refere aos créditos apurados sobre despesas com Armazenagem e Fretes na Operação de Venda, foram glosados: os itens referentes a mercadorias transportadas oriundas de cooperado/associado, uma vez que, nos termos do art. 79 da Lei nº 5.764/1971, os atos praticados entre cooperativas e seus cooperados não implicam em operação de mercado nem contrato de compra e venda de mercadoria; os itens referentes a remessa e retorno de mercadorias para armazenagem, pois se trata de despesas gerais de transporte, que não se confundem com as despesas de armazenagem; os itens referentes ao transporte de produtos acabados entre unidades do contribuinte, pois se trata de fretes posteriores ao processo produtivo.

Quanto aos créditos apurados sobre Devoluções de Vendas, foi desconsiderada a alocação efetuada pelo contribuinte às receitas do mercado interno não tributado e de exportação, realocando-se a integralidade dos créditos para as receitas do mercado interno tributado (CST 50), pois as devoluções se referem exclusivamente ao mercado interno tributado, não se aplicando a esse crédito o rateio proporcional previsto no inciso II do § 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Foi efetuado ajuste no Rateio Proporcional efetuado pelo contribuinte para vinculação dos créditos às receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas no mercado interno e receitas de exportação. A interessada havia considerado, para fins de rateio, que os valores das exclusões da base de cálculo do PIS e da COFINS previstas na legislação para as cooperativas são receitas não tributadas no mercado interno. Contudo, a autoridade fiscal considerou que essas exclusões devem ser consideradas como receitas tributadas no mercado interno (CST 01), conforme entendimento da COSIT constante da Solução de Consulta nº 383/2017 e da Solução de Divergência nº 1/2019.

Ao final do relatório, autoridade fiscal apresentou a Reconstituição da EFD-Contribuições Após Ajustes, anexando planilhas que contêm os valores constantes da EFD Contribuições apresentada pelo contribuinte (Declarado) e a EFD Contribuições reconstituída após as adequações acima descritas (Deferido), o que resultou na Conclusão pelo deferimento parcial do ressarcimento da COFINS, no valor de R\$ 13.008.472,17, homologando-se as declarações de compensação até o limite do direito creditório reconhecido.

#### **Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório**

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório em 08/10/2019 (fls. 216) e apresentou manifestação de inconformidade em 06/11/2019 (fls. 221 a 268), alegando, em síntese, o seguinte:

Inicialmente, faz referência as atividades econômicas desenvolvidas pela empresa (fabricação de laticínios, preparação do leite, comércio atacadista de soja, serviços de industrialização, entre outras atividades) e destaca o “Laudo” do processo produtivo apresentado, o qual contém minuciosa descrição de todas as etapas da

sua atividade industrial e permite compreender a essencialidade e relevância de cada despesa com insumos, serviços e materiais intermediários.

Discorre sobre a decisão proferida pelo STJ acerca do conceito de insumo, proferida no REsp nº 1.221.170, na qual restou fixada a ilegalidade da disciplina prevista nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, tendo-se definido que a aferição do direito ao aproveitamento de crédito deve se dar com base nos critérios da essencialidade e/ou relevância da despesa para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. Sobre o tema, cita ainda a Nota Explicativa – SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, emitida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, e o Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, emitido pela Receita Federal do Brasil.

Com relação à glosa relativa às aquisições de bens para revenda de cooperados/associados, afirma que a vedação à apuração de créditos prevista na IN SRF nº 635/2006 transcende o poder regulamentar inerente aos atos normativos do Poder Executivo, pois a vedação à apuração de crédito prevista em seu artigo 23, I e II, não possui equivalência no âmbito legal. Assevera que a lei admite invariavelmente a tomada de crédito na entrada de bens para revenda quando efetivamente tributada pelo fornecedor, sendo que nesse contexto se encontram as aquisições glosadas, o que pode ser verificado mediante consulta às respectivas notas fiscais, as quais indicam que as operações foram submetidas à incidência de PIS e COFINS. Nesse ponto, destaca o caso das aquisições efetuadas junto às pessoas jurídicas como Agropecuária Jatibuca Ltda, Uteva Agropecuária Ltda e Vanasa Participações Ltda, que embora sejam cooperadas da fiscalizada, são pessoas jurídicas de responsabilidade limitada, ou seja, sem natureza cooperativa e consequentemente sujeitas ao regime normal de tributação.

Quanto à realocação para o CST 50 dos créditos relacionados à aquisição de bens para revenda (adquiridos no mercado interno e importados), afirma que, no caso dos bens cuja correspondente saída foi para cooperados/associados, trata-se de atos com escopo cooperativista, pois os bens adquiridos se destinam a fornecer insumos aos cooperados, que naturalmente serão empregados para produção de bens que posteriormente serão entregues à cooperativa para revenda e/ou comercialização no mercado interno e externo. Diante desse contexto, afirma que os bens adquiridos para revenda comercializados com seus cooperados recebem os CST 51, 53 ou 56, de acordo com cada caso, atendendo ao regime tributário do produto comercializado pela manifestante em nome de seus associados, já que grande parte possui saída com alíquota zero. Em favor desse procedimento, menciona a conclusão da Solução de Consulta nº 80 da SRRF/9ª RF/DISIT, de 17 de março de 2008, objeto do processo administrativo nº 10010.066641/0719-11 (consulta apresentada pela manifestante), afirmando que a autoridade fiscal distorceu gravemente seu conteúdo. Por fim, afirma que na mesma circunstância se encontram as “aquisições sem justificativa para o CST correspondente” e as “aquisições com CST de saída 01”.

Em relação à glosa dos insumos adquiridos de cooperados, faz referência aos argumentos já apresentados para contestar a glosa dos bens para revenda adquiridos de cooperados. Quanto à glosa de insumos adquiridos com alíquota zero, afirma que as aquisições envolvendo os produtos leite cru pré-beneficiado padronizado, leite concentrado integral e Lacprodan proteína WPH foram devidamente tributadas, conforme evidenciam as respectivas notas fiscais e conforme entendimento manifestado pela própria administração tributária por meio da Solução de Consulta COSIT Nº 267. Já no que se refere à aquisição de produtos com incidência monofásica, afirma que tal rubrica engloba basicamente gás GLP, que é utilizado como insumo, sendo legítimo o direito ao crédito, pois não se trata de bem destinado à revenda.

Em relação à glosa dos serviços de transporte de passageiros, assevera que o dispêndio com transporte de trabalhadores é obrigatório segundo a legislação trabalhista, sendo inegável a sua essencialidade/relevância para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa. Aduz que o direito de apurar créditos sobre as despesas com transporte de funcionários deve abranger tanto as inerentes à locomoção diária de trabalhadores, como aquelas extraordinárias, que acontecem com o deslocamento de profissionais especializados para exercer suas atividades nas diversas unidades da manifestante.

Contesta a glosa dos créditos apurados sobre os valores da energia elétrica fornecida pela Coop. de Infra. Castrolanda – Eletrorural, alegando que a eventual dedução ou exclusão para fins de apuração das contribuições devidas pela cooperativa não torna a base de cálculo fora da incidência do PIS e da COFINS. Nessa esteira, cita julgado do CARF relativo a uma cooperativa de eletrificação rural, no qual foi mantida a incidência da COFINS, não obstante se trate de ato cooperativo.

Quanto aos fretes para remessa e retorno aos locais nos quais ocorre a armazenagem, afirma que se trata de despesas que atendem à finalidade logística da empresa e representam o primeiro percurso do frete de venda, cujas entregas serão realizadas a partir do referido armazém, estrategicamente localizado na região metropolitana de Curitiba/PR. Assevera que essa glosa inclui também fretes de mercadorias acabadas para o município de Itajaí/SC, com a finalidade de formação de lote para exportação, que igualmente merecem o reconhecimento do crédito, conforme jurisprudência administrativa.

Em relação aos fretes relativos a mercadorias oriundas dos cooperados, afirma que o crédito deve ser reconhecido, primeiro porque tal frete é tributado pelas contribuições PIS e COFINS, e segundo porque a aquisição dos insumos de cooperados devem compor a apuração do crédito. E quanto ao frete relacionado à circulação de mercadorias acabadas entre estabelecimentos comerciais da própria manifestante, defende o direito à tomada do crédito, citando alguns acórdãos do CARF nesse sentido.

Contesta a realocação dos créditos relacionados a devoluções de vendas para o CST 50 (mercado interno tributado), afirmando que glosa em questão ocorrera exclusivamente em função das realocações promovidas pela autoridade fiscal e que as premissas erigidas pela autoridade fiscal desafiam o ciclo cooperativo evidenciado na manifestação de inconformidade (no tópico relacionado à realocação dos créditos referentes a aquisições de bens para revenda).

Impugna a alteração efetuada no rateio dos créditos, questionando o entendimento da autoridade fiscal de que as operações de venda beneficiadas com a exclusão da base de cálculo (ato cooperado) equivalem a operações tributadas. Nesse ponto, alega que o entendimento fiscal contraria a jurisprudência do STF no sentido de que redução da base de cálculo corresponde substancialmente a isenção (RE 174.478). Afirma também que o entendimento fiscal desconsidera os efeitos da Solução de Consulta nº 80 SRRF/9ªRF/Disit (já mencionada na manifestação de inconformidade).

Alega que tem direito à incidência de juros compensatórios e de correção monetária, por meio da Taxa Selic, sobre o crédito concedido em seu favor. Ressalta a importância da recomposição do valor original em bases reais, a fim de evitar o enriquecimento sem causa do Estado e o consequente empobrecimento injusto do contribuinte. Aduz que a demora no ressarcimento tem natureza de “resistência ilegítima”, o que corrobora a necessidade de correção monetária do crédito pleiteado, conforme julgados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Salaria que no caso não se trata de mero crédito escritural, mas sim de crédito objeto de pedido de ressarcimento, no qual a mora do Fisco pode ser constatada pelo decurso de mais de 360 dias entre os pedidos de ressarcimento e a data do reconhecimento dos mesmos. Por fim, ressalta que os débitos cobrados pelo Estado sempre são acrescidos da correção monetária, não sendo justo que o Estado queira aplicar regra inversa quando se encontra na obrigação de restituir.

Ao final, com base nesses argumentos, o interessado requereu: a reforma do Despacho Decisório, com o reconhecimento do direito creditório solicitado no PER; a incidência de juros compensatórios e correção monetária sobre o crédito concedido; a conversão do julgamento em diligência.

#### **Revisão de Ofício do Despacho Decisório**

Em 28/08/2019, foi emitido o Despacho Decisório nº 0882/2020/EQAUD4/DRFBLU/SRRF09/RFB (fls. 1177 a 1207), o qual teve por objeto a revisão de ofício do Despacho Decisório nº 275/2019/RESPISC/DICRED/SRRF09/RFB.

O Despacho Decisório de revisão repete todos os fundamentos constantes do anterior e tem como resultado o deferimento do mesmo valor que inicialmente havia sido deferido (R\$ 13.008.472,17). A única diferença consiste no valor inicial do “Saldo de Crédito de Meses Anteriores” constante da planilha anexada ao final do Despacho Decisório.

Essa alteração está descrita no item 89 do Despacho Decisório de revisão, a seguir reproduzido:

*89. Ressalte-se que, na EFD-Contribuições reconstituída após efetuadas as adequações constantes deste Relatório (Deferido), o valor inicial do “Saldo de Crédito de Meses Anteriores”, no Mercado Interno Tributado, relativamente ao “CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO” do crédito básico é zero.*

#### **Manifestação de Inconformidade Apresentada Após a Revisão de Ofício do Despacho Decisório**

O contribuinte tomou ciência do novo Despacho Decisório em 17/08/2020 (fls. 1211) e apresentou nova manifestação de inconformidade em 15/09/2020 (fls. 1214 a 1270), acompanhada de documentos (fls. 1271 a 1948).

A nova manifestação de inconformidade reitera os argumentos da primeira e contém também um novo tópico, intitulado “Das nulidades do Despacho Decisório – Inobservância do art. 149 do CTN e Falta de fundamentação para redução do saldo credor”, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Afirma que a autoridade fiscal foi omissa em justificar o motivo que levou à emissão de revisão de ofício e à redução do saldo credor de PIS e COFINS da manifestante. Destaca que não foi trazido nenhum fato novo que possa justificar a nova análise do direito creditório pleiteado e que a informação relativa ao valor inicial “saldo de crédito de meses anteriores” não veio acompanhada de qualquer demonstração documental ou fundamentação, o que inviabiliza à manifestante o conhecimento das razões da mudança de entendimento do Fisco.

Diante desse contexto, aponta a existência de nulidade em razão da: i) ausência de adequação do ato às hipóteses de cabimento da revisão de ofício do lançamento previstas no artigo 149 do Código Tributário Nacional; ii) ausência de motivação do ato administrativo, pois não foi apresentada composição/fundamentação/motivação ou memória de cálculo que justifique a redução do saldo credor a zero.

Discorre sobre a necessidade de motivação dos atos administrativos, citando textos legais e doutrinários sobre o tema, e conclui que o despacho decisório combatido está eivado de vício que lhe acarreta a nulidade, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que resta violada a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, insertas no art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988.

Ao final, reiterou os pedidos constantes da primeira manifestação de inconformidade, acrescentando o pedido preliminar de reconhecimento das nulidades acima apontadas.

#### **Diligência Realizada**

O processo foi encaminhado à autoridade fiscal em 19/04/2023, por meio do Despacho nº 109-000.240 (fls. 1953-1954), para apresentação dos motivos que levaram à alteração no saldo inicial de créditos descrita na revisão de ofício do Despacho Decisório (item 89 do Despacho Decisório nº 0882/2020/EQAUD4/DRFBLU/SRRF09/RFB).

Em atendimento ao referido Despacho, a autoridade fiscal apresentou a Informação Fiscal EQAUD4/DRFBLU/SRRF09/RFB nº 2.146, de 28/07/2023 (fls. 1956 a 1958), com os esclarecimentos reproduzidos a seguir:

*7. Conforme se denota do Despacho Decisório nº 0882/2020/EQAUD4/DRFBLU/SRRF09/RFB, item 90, o fundamento jurídico para a realização da revisão está contido nos artigos 53 e 54 da Lei nº 9.784/1999, a seguir transcritos:*

*Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.*

*Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.*

*§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.*

*§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.*

*8. Igualmente, os itens 46 a 53 do Parecer Normativo Cosit nº 08/2014 preveem a possibilidade de revisão de Despacho Decisório envolvendo análise de Crédito.*

*9. Os motivos de fato para a revisão foi a necessidade de corrigir os SALDOS INICIAIS relativamente aos créditos relacionados à Receita do Mercado Interno Tributado (**crédito não ressarcível**), haja visto que no despacho revisto não foram considerados resultado **de fiscalizações anteriores** que acabaram por zerar tais créditos. O Despacho Revisor, portanto, só fez considerar a inexistência do saldo inicial (saldo inicial zerado).*

*10. Contudo, é de se reforçar que os valores deferidos no Despacho Revisto e no Despacho de Revisão são rigorosamente iguais, não havendo, portanto, alteração no direito reconhecido em um ou outro despacho.*

#### **Manifestação Apresentada Após a Diligência**

O contribuinte foi cientificado em 31/07/2023 (fls. 1960) e manifestou-se em 30/08/2023 (fls. 1964 a 1968), apresentando as seguintes alegações:

- Inicialmente, ressalta que apesar de as alterações realizadas no Despacho Decisório de Revisão não terem alterado o saldo credor passível de ressarcimento deferido neste processo, a diminuição do saldo credor vinculado ao mercado interno tributado prejudica a manifestante, pois faz com que no futuro seja necessário utilizar créditos passíveis de ressarcimento para abatimentos de débitos do período.

- Alega que a autoridade fiscal não explicitou quais os fundamentos para a diminuição do saldo credor do período, inclusive só anexou ao processo o cálculo referente ao 3º Trimestre de 2017, onde o saldo de créditos de meses anteriores foi alterado de R\$ 11.131.827,94 para R\$ 0,00. Assevera que para que o contribuinte possa avaliar os critérios utilizados pela fiscalização e exercer o seu direito de defesa, a fiscalização deve juntar aos autos a recomposição de todos os períodos anteriores que influenciam o saldo credor anterior ao 3º Trimestre de 2017.

- Afirma que o contribuinte discute glosas de créditos de PIS e COFINS de outros períodos, de forma que a reversão de glosas em qualquer período anterior influenciará o saldo credor do 3º Trimestre de 2017. Nesse ponto, destaca que a DRJ já emitiu acórdãos relativos aos períodos de 2013, 2014, 2015 e 2017 com deferimento parcial de créditos, e por isso o saldo credor considerado pela autoridade fiscal pode ter sofrido alteração e deve ser recalculado mensalmente, de forma a confirmar o saldo de créditos de meses anteriores.

Com base no exposto, a manifestante requereu a disponibilização de arquivo consolidado com o demonstrativo mensal de utilização de créditos desde o 1º Trimestre de 2013 até o 4º Trimestre de 2017, no qual sejam levadas em consideração as decisões já publicadas pela DRJ.

É o relatório.

A 5ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09, por meio do Acórdão nº 109-021.009, de 28 de fevereiro de 2024, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2017 a 30/09/2017

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 COFINS, as sociedades cooperativas de produção agropecuária podem apurar créditos sobre bens para revenda e 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. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO VINCULADA AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

A possibilidade de apuração de crédito de COFINS 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 DA NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS COMUNS. APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS. RATEIO.

Apenas os créditos de COFINS relacionados a custos, despesas e encargos que são comuns aos diferentes tipos de receitas auferidas pela empresa (tributada, não tributada no mercado interno e exportação) devem ser objeto de rateio proporcional.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. RATEIO PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

As devoluções de vendas geram créditos de COFINS apenas quando relacionadas a operações sobre as quais tenha havido incidência da contribuição. Logo, esses créditos são sempre vinculados às receitas tributadas, não havendo que se falar em rateio entre as receitas tributadas e as não tributadas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. SOCIEDADES COOPERATIVAS. SAÍDAS COM EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO.

Os créditos de COFINS 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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando as alegações apresentadas na manifestação de inconformidade em relação aos itens abaixo indicados:

- Bens para revenda – aquisição de cooperados
- Realocações para o CST 50 (mercado interno tributado)
- Fretes de remessa e retorno aos locais de armazenagem de mercadorias e fretes relativos ao transporte de produtos acabados
- Transporte de mercadorias oriundas de cooperados
- Devoluções de venda
- Apropriação dos créditos e o rateio proporcional

Em 30/05/2025, 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

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

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 e insumos oriundos de seus 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 de PIS/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.

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 desprovisionamento 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 inexista, 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

INSUMO. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

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 por este 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)

Estando correto o procedimento da Autoridade Fiscal, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

## 2. Realocações para o CST 50 (Mercado Interno Tributado)

A Autoridade Fiscal efetuou a realocação, para o Código de Situação Tributária – CST 50 (Crédito Vinculado Exclusivamente à Receita Tributada do Mercado Interno), dos créditos relacionados a: (i) entradas cujo CST de saída é 01 (Operação Tributável com Alíquota Básica); (ii) entradas que resultaram em vendas/saídas a cooperados; (iii) entradas sem justificativa para o CST correspondente.

Veja-se o trecho abaixo do Despacho Decisório:

### Realocações para o CST 50 (MIT)

30. Devido aos motivos abaixo enumerados, foram realocados valores de Bens para Revenda, inseridos em Códigos de Situação Tributária (CSTs) inapropriados, uma vez que, conforme minudenciado na seção “Apropriação dos Créditos – Rateio Proporcional”, **tais valores possuem vinculação exclusivamente a saídas/vendas no Mercado Interno Tributado (MIT)**, relacionados ao CST 50:

- Entradas cujo CST de Saída é 01: tal CST, de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.009/2010, relaciona-se a “Operação Tributável com Alíquota Básica”, pertencente, portanto, ao Mercado Interno Tributado (MIT), sob o CST de Entrada 50 (Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno), de acordo com a mesma norma;
- Entradas que resultarão em vendas/saídas a cooperados: as vendas a cooperados, conforme miudenciado em tópico específico, em que pese serem excluídas da base de cálculo das contribuições, conforme art. 11 da IN SRF nº 635/2006, são, quando da realização da operação, tributadas, sendo desconsideradas apenas quando da apuração dos valores a pagar das contribuições do PIS/COFINS. Vinculam-se, portanto, ao CST 50;
- Entradas sem justificativa para o CST correspondente: trata-se de bens que não apresentaram nenhuma informação na coluna “Justificativa CST entrada”, inviabilizando a análise do CST apropriado para os mesmos. Optou-se por deferir o crédito a essas aquisições relacionado, apenas realocando-as para o CST 50.

Em seu recurso, a Recorrente insurge-se, primeiramente, em relação às entradas que resultaram em vendas/saídas a cooperados, defendendo que *“ao conceber que os bens adquiridos pela Recorrente se destinam exclusivamente ao mercado interno (CST), deixa de se considerar o escopo cooperativista”*. Ressalta que os bens adquiridos para revenda pela Recorrente destinam-se a fornecer insumos para seus cooperados, que naturalmente serão empregados para produção dos bens que posteriormente serão entregues à cooperativa que irá

revendê-los e/ou comercializá-los no mercado interno ou externo e que, de acordo com esse motivo, a legislação concebe que tais operações são distintas de operações de mercado. Desta forma, defende a Recorrente que se os atos cooperativos não implicam em operações de mercado, os insumos adquiridos de terceiro para serem empregados no ciclo produtivo cooperativo, invariavelmente onerado pelas contribuições em comento (PIS e COFINS), devem necessariamente receber a classificação tributária de acordo com a destinação dos bens produzidos.

Sobre os bens que foram destinados a cooperados, assim se posicionou o acórdão recorrido:

No que tange aos créditos relacionados a bens que foram destinados a cooperados, **não prospera a pretensão do contribuinte de vinculá-los a receitas não tributadas** (saídas com CST 08). **Aplica-se, no caso, o entendimento da RFB de que as exclusões da base de cálculo previstas na legislação para as cooperativas não fazem com que a receita possa ser considerada não tributada** (nesse sentido, v. fundamentação apresentada neste voto com maiores detalhes nos tópicos “Despesas com energia elétrica fornecida por associado – Cooperativa Eletrorural” e “Apropriação dos créditos – Rateio Proporcional”). (g.n.)

Concordo com o entendimento da DRJ no sentido da impossibilidade de vincular os créditos relacionados a bens que foram destinados a cooperados a receitas não tributadas, uma vez que as exclusões da base de cálculo previstas na legislação para as cooperativas não alteram a natureza contábil da receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS e da COFINS, ou seja, receita tributada no mercado interno, como será abordado no tópico **“6. Apropriação dos créditos e o rateio proporcional”**.

Quanto às entradas cujo CST de saída é 01 (Operação Tributável com Alíquota Básica) e entradas sem justificativa para o CST correspondente, a DRJ sustenta que *“tendo a fiscalização verificado que os bens adquiridos para revenda estão vinculados exclusivamente às receitas do mercado interno tributadas (saídas com CST 01), mostra-se correta a vinculação integral dos créditos ao referido tipo de receita (entradas com CST 50), sem a realização de rateio. Do mesmo modo, mostra-se correta essa vinculação para as entradas em relação às quais o contribuinte não apresentou justificativa para o CST utilizado”*.

A DRJ também afirma que *“o rateio proporcional dos créditos é destinado apenas aos créditos relacionados a custos, despesas e encargos que sejam comuns a mais de um tipo de receita. Se o gasto é vinculado exclusivamente a um determinado tipo de receita, não há que se falar em rateio”* e cita a Solução de Consulta COSIT nº 193, de 28/03/2017, publicada no DOU em 03/04/2017.

Em relação às “entradas sem justificativa para o CST correspondente”, a Recorrente apenas afirma que se trata unanimemente de bens oriundos de terceiros, devidamente tributados e destinados à revenda, e traz no corpo do seu recurso alguns *prints* de partes de notas fiscais.

Observo que a Recorrente não apresenta uma análise pormenorizada capaz de demonstrar e comprovar as suas insurgências em relação às reclassificações promovidas pela Autoridade Fiscal, para que fosse possível a contestação da metodologia por esta adotada, sendo certo que, em pedido de ressarcimento, cabe ao contribuinte o ônus da prova dos fatos constitutivos do seu direito.

Desta forma, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

### 3. Fretes de remessa e retorno aos locais de armazenagem de mercadorias e fretes relativos ao transporte de produtos acabados

Quanto aos fretes para remessa e retorno aos locais nos quais ocorre a armazenagem, afirma a Recorrente que se trata de despesas que atendem à finalidade logística da empresa e representam o primeiro percurso do frete de venda, cujas entregas serão realizadas a partir do referido armazém, estrategicamente localizado na região metropolitana de Curitiba/PR. Assevera que essa glosa inclui também fretes de mercadorias acabadas para o município de Itajaí/SC, com a finalidade de formação de lote para exportação, que igualmente merecem o reconhecimento do crédito.

Segue trecho extraído do Recurso Voluntário:

Veja-se que as despesas inerentes à tais rubricas comportam fretes suportados pela Recorrente de **mercadorias acabadas** para armazenagem na região metropolitana de Curitiba/PR, e atende basicamente as finalidades de:

- a) logística quanto ao espaço físico para armazenagem; e, principalmente,
- b) cumprir o primeiro percurso do frete de venda, que serão realizados e entregas a partir do referido armazém estrategicamente localizado em região metropolitana da capital paranaense.

A glosa inclui também fretes de **mercadorias acabadas** o município de Itajaí/SC, com a finalidade de formação de lote para a exportação, que igualmente merecem o reconhecimento do crédito.

Ressalta-se que **o frete de transferência dos produtos acabados entre os estabelecimentos da empresa** representa etapa de serviço intermediário necessário para a efetivação da venda.

No processo de venda de mercadorias, a empresa adota **estruturas operacionais próprias que englobam diversos centros de distribuição**, tendo em vista um planejamento próprio, tanto para viabilizar a venda em todo o território nacional, quanto para facilitar a logística de vendas. (g.n.)

Em sessão de 26 de setembro de 2024, o Pleno da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a Súmula nº 217 do CARF, com vigência em 04 de outubro de 2024, de observância obrigatória pelos Conselheiros julgadores deste Conselho, com a seguinte redação:

Súmula CARF nº 217: Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Neste sentido, segue jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

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

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. O raciocínio se estende a fretes entre estabelecimentos para formação de lotes, destinados a posterior exportação.

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

Portanto, voto pela manutenção da glosa e nego provimento ao Recurso Voluntário.

**4. Transporte de mercadorias oriundas de cooperados**

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, uma vez que o valor do frete, quando suportado pelo adquirente, é considerado parcela integrante do custo de aquisição do bem.

A Recorrente defende que o frete nestas operações é tributado independente do fato de as mercadorias transportadas usufruírem de quaisquer benesses fiscais, isto é, a Recorrente suporta o ônus tributário, sendo legítimo o direito ao crédito.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

Nestes casos, entendo que 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, figura-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 (bens não sujeitos ao pagamento da contribuição e provenientes de cooperados/associados da Recorrente), desde que tenham sido efetivamente tributados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins.

#### 5. Devoluções de venda

Sobre a realocação dos créditos relacionados às devoluções de venda, a Recorrente se restringe a afirmar que *“as premissas erigidas pela autoridade fiscal desafiam o ciclo cooperativo oportunamente evidenciado no item “4.1.1. 4.1.1. REALOCAÇÕES PARA O CST 50 (MERCADO INTERNO TRIBUTADO)” deste Recurso Voluntário.”*

Em relação a este tópico, valho-me dos fundamentos do acórdão recorrido e os adoto como minhas razões de decidir:

Como bem afirmou a autoridade fiscal, as devoluções de bens só geram créditos quando se referem a uma venda que tenha sido tributada (art. 3º, VIII, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Logo, os créditos relacionados a tais devoluções serão sempre vinculados à receita tributada e só poderão ser utilizados para desconto da contribuição, e nunca para ressarcimento ou compensação com outros tributos.

É improcedente a alegação do contribuinte de que tais créditos deveriam ser proporcionalizados entre as receitas do mercado interno tributadas e não tributadas. As devoluções de venda não configuram despesa ou custo “comum”, portanto não há motivo para se efetuar rateio entre as receitas do mercado interno tributada e as receitas do mercado interno não tributadas.

Portanto, entendendo que a glosa deve ser mantida, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

## 6. Apropriação dos créditos e o rateio proporcional

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

### 4.5. APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS E O RATEIO PROPORCIONAL

A autoridade fiscal, convalidada pela Delegacia de Julgamento 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.

O fundamento para a alteração foi o 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.

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.

\*Atualmente, 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; Ripi, 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 dado 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 11.033/2004, 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 da contribuição para o PIS e da 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.

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, não incidência, suspensão ou alíquota zero 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.

### **Conclusão**

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

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães**