



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10950.723254/2017-71</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3002-003.223 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 13 de setembro de 2024                          |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | COCAMAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

OPERAÇÕES COM ASSOCIADO. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA. PARTICIPAÇÃO NO PERCENTUAL DE RATEIO DE CUSTOS.

As vendas de bens e mercadorias a associados, excluídas da base de cálculo da contribuição pelas sociedades cooperativas, conforme autorização legal, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero. Trata-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo por força da natureza jurídica da cooperativa quando vende bens e mercadorias ao associado, devendo ser consideradas no cálculo do percentual de rateio do crédito como tributadas.

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.

NÃO CUMULATIVIDADE. ÓLEO DE SOJA. MISTURA. DESCLASSIFICAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. INADMISSÃO. O óleo composto por mistura de soja com oliva não pode ser classificado na posição 15.07 da NCM, correspondente ao óleo de soja simples, razão pelo qual não faz jus ao crédito presumido estabelecido pelo art. 31 da Lei nº 12.865/2013.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS E MATÉRIA PRIMA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, geram créditos básicos de Pis-pasep/Cofins, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos gastos com transporte de insumos e produtos em elaboração, bem como referente aos créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que guardem relação com o processo produtivo conforme comprovado nos laudos técnicos juntados aos autos. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-003.219, de 13 de setembro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10950.723250/2017-92, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Marcos Antonio Borges – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Catarina Marques Moraes de Lima, Keli Campos de Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Marcos Antonio Borges (Presidente).

## RELATÓRIO

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara/acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de Pis-pasep/Cofins.

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, detalhados no voto:

1. *PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.*

*A prova documental deve ser apresentada junto da peça de contestação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

2. *PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.*

*Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar Liquidez e Certeza ao direito alegado.*

3. *OPERAÇÕES COM ASSOCIADO. TRIBUTAÇÃO DA RECEITA. PARTICIPAÇÃO NO PERCENTUAL DE RATEIO DE CUSTOS.*

*As vendas de bens e mercadorias a associados, excluídas da base de cálculo da contribuição pelas sociedades cooperativas, conforme autorização legal, não constituem caso de isenção, não incidência, suspensão ou alíquota zero. Trata-se de receitas normalmente tributadas e que tem a possibilidade de serem excluídas da base de cálculo por força da natureza jurídica da cooperativa quando vende bens e mercadorias ao associado, devendo ser consideradas no cálculo do percentual de rateio do crédito como tributadas.*

4. *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.*

5. *NÃO CUMULATIVIDADE. ÓLEO DE SOJA. MISTURA. DESCLASSIFICAÇÃO. CRÉDITO PRESUMIDO. INADMISSÃO.*

*O óleo composto por mistura de soja com oliva não pode ser classificado na posição 15.07 da NCM, correspondente ao óleo de soja simples, razão pelo qual não faz jus ao crédito presumido estabelecido pelo art. 31 da Lei nº 12.865/2013.*

6. *FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.*

*Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa.*

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento. Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

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:

As preliminares apresentadas se confundem com o mérito motivo pelo qual serão analisadas no decorrer do mérito.

**Do Direito a Manutenção e Ressarcimento do Crédito nas Saídas Beneficiadas com Exclusão da Base de Cálculo por Equiparação à Norma Prevista no Art. 17 da Lei nº 11.033/2004.**

Conforme se verifica dos autos, a d. Autoridade Fiscal glosou parte dos créditos da Recorrente por entender que as receitas correspondentes às operações com cooperados deveriam ser computadas na receita bruta, para fins de estabelecer o correto rateio da receita bruta total entre mercado interno e mercado externo.

A Recorrente defende o acolhimento do procedimento adotado, na medida em que estaria juridicamente pela Solução de Consulta nº 151 de 2011, que autorizou a manutenção e o ressarcimento dos créditos quando realizar saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo, por equiparação à norma prevista no art. 17 da Lei nº 11.033 de 2004.

Por sua vez, a DRJ afastou a aplicabilidade da mesma por entender que sua conclusão “circunscrevem-se, partindo do escopo da consulta, a definir os créditos que a cooperativa pode descontar e manter (item 36.1 da conclusão), diferenciando-os dos créditos que a cooperativa não pode descontar e tampouco manter (item 36.2).”

Vejamos a conclusão da Solução de Consulta:

*“Conclusão*

*36. À vista do exposto, conclui-se que:*

*36.1. 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.*

*36.2. **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.***

Portanto, o cerne da questão é entender se as receitas correspondentes às operações com cooperados deveriam ou não ser computadas na receita bruta, para fins de estabelecer o correto rateio da receita bruta entre mercado interno e mercado externo.

A interpretação adotada e mantida na decisão a quo foi que não se admite que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidos, e, conseqüentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos do art. 17 da Lei n. 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei 11.116, de 2005.

Nesse sentido, vale destacar a Solução de Consulta nº 383 Cosit, de 30 de agosto de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 12/09/2017, proferida nos seguintes termos:

|                                                                                                                                          |       |             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|-------------|
| Solução de Consulta                                                                                                                      | Cosit | nº 383/2017 |
| 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 2.15835, 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.

(...)

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

receita que compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pas-ep e da Cofins. No entanto, essa base de cálculo é ajustada mediante as exclusões previstas em lei. Em razão disso, exsurge a dúvida se tais exclusões permitem a manutenção, o ressarcimento e a compensação dos créditos apurados com fundamento no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a tais operações.

13. Para o deslinde da questão, releva entender a natureza jurídica dessas exclusões da base de cálculo.

Note-se que tais exclusões não correspondem a uma retirada de parte da base de cálculo, que deixa de ser tributada. Na verdade, as referidas exclusões não correspondem à parte das receitas das cooperativas.

A título de exemplo, tomemos a exclusão do valor repassado ao associado. Esse valor não corresponde ao valor de venda das mercadorias pela cooperativa; corresponde sim ao valor de aquisição dessas mercadorias (valor que o associado recebe). Não se está, portanto, retirando parte da receita das cooperativas do campo de incidência das contribuições. A receita continua no campo de incidência. O que se retira, na

verdade, está na categoria de despesas, como o valor repassado ao associado.

14. Em outras palavras, toda a receita é tributada. O que se tem, na realidade, é uma redução do quantum *debeatur* do tributo, que não corresponde nem à isenção, nem à suspensão, nem à alíquota zero e nem a não incidência.

15. Não se admite, portanto, que os créditos vinculados a essas operações das cooperativas possam ser mantidas e, consequentemente, ser compensados ou ressarcidos nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei nº

11.116, de 18 de maio de 2005. 16. Esclareça-se, contudo, que nada obsta que a cooperativa, ao vender produtos sujeitos a isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência não possa utilizar os créditos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vinculados a essas vendas, para fins de compensação ou ressarcimento. (...) Também a já mencionada Solução de Divergência Cosit nº 1/2019, ratifica esse entendimento: (...)

21. A questão que exsurge é se as exclusões da base de cálculo das cooperativas podem ser comparadas a isenção ou a outra forma de não tributação favorecida pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, de modo a permitir compensação e o ressarcimento dos créditos vinculados a essas receitas.

22. Tal questão foi pormenorizadamente examinada na Solução de Consulta Cosit nº 387, de 30 de agosto de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 12/09/2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB), o que vincula, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, o entendimento da RFB acerca da matéria.

(...)

24. Resta, portanto, claro que as exclusões de base de cálculo realizadas pelas cooperativas não correspondem à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, de modo que os créditos vinculados à receita de venda de cooperativas não podem, em regra, ser aproveitados para fins de compensação ou de ressarcimento.

A exceção a essa regra seriam os créditos vinculados a receitas de exportação, a receitas decorrentes de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ou a outras receitas a que a legislação especificamente autorize a compensação e o ressarcimento.

Portanto, quanto a este item, entendo que deve ser mantida a decisão *a quo*.

### **Do Direito ao Créditos nas Aquisições de Bens Para Revenda - Aquisição De Cooperados**

Conforme se verifica dos autos, a Autoridade Fiscal entendeu que as aquisições realizadas pela Recorrente 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”.

A DRJ corroborou o posicionamento da Autoridade Fiscal nos seguintes termos:

*“O entendimento da autoridade fiscal está correto. A possibilidade de descontar, do valor das contribuições incidentes sobre a receita bruta, o crédito calculado em relação a aquisições de bens para revenda e de bens e serviços utilizados como insumos, no caso das sociedades cooperativas de produção agropecuária, 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:*

*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; (...)*

*Tal disciplina mantém-se hígida até os dias atuais, através do art. 298, I e II, da IN RFB nº 1.911/2019. Como visto, 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:*

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

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

*Inexistindo a incidência das contribuições, nas operações em questão, por se tratarem 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.”*

Por sua vez, em seu fundamentado recurso, a Recorrente cita o PARECER/PGFN/CAT/Nº 1425 /2014 e conclui 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 contrário 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.”***

Como se vê, entende a Recorrente que a limitação ao crédito, nos termos da legislação vigente, se dá tão somente em relação às aquisições de bens e serviços nos quais não haja a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, e que, estando as aquisições sujeitas às contribuições, haveria o direito ao crédito.

No caso em análise, não houve qualquer negativa de que as glosas se deram em operações entre cooperados.

Sendo as operações realizadas entre cooperados, não há incidência das contribuições, conforme decidido pelo C. Superior Tribunal de Justiça em regime de repetitivo, quando do julgamento REsp nº 1.164.716. Veja-se:

*“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 RE 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 RE 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 parágrafo 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.**

Não havendo incidência das contribuições no ato cooperado, não existe direito ao crédito, conforme inclusive demonstrado na conclusão da Recorrente, nos termos do que prevê inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

*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:**

*(...)*

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

Caso tenha havido pagamento do imposto nas operações de ato cooperado, o vendedor tem o direito à restituição dos valores indevidamente pagos. Isso porque o pagamento indevido não autoriza o creditamento, por se tratar de operação sobre a qual não há incidência tributária.

Portanto, não há direito ao crédito na aquisição em ato cooperado, seja pela vedação expressa do artigo 23, II, da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, seja pela previsão do inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

**Despesas Com Frete – Transferência De Produtos Entre Estabelecimentos**

Por fim, parte dos créditos glosados referem-se as despesas com transporte entre estabelecimentos de produtos utilizados em seu processo produtivo.

A Recorrente junta aos autos Laudo do Processo Produtivo que comprova a necessidade de deslocamento dos insumos para uma das unidades da Recorrente e evidencia que não se trata de deslocamento de produto final, pronto para comercialização, mas sim, insumos que serão utilizados em alguma das unidades de beneficiamento.

Como bem destaca *“há no laudo do processo produtivo descrição do processo de beneficiamento dos insumos soja em grãos e para refino, café em grãos e para refino, milho para refino, canola e girassol para refino, trigo para refino e grãos, inclusive seguindo instruções normativas do MAPA (Ministério da Agricultura e Abastecimento).”*

Neste contexto, é fundamental que se tenha em consideração os termos do REsp 1.221.170/PR, julgado em Recurso Repetitivo, quando o Superior Tribunal de Justiça – STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de COFINS, deve observar o critério da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo em destaque:

*“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

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

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água,*

*combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

(REsp n.º 1.221.170/PR, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018)

A partir do julgado acima transcrito, não restou mais dúvidas de que as despesas e custos essenciais à atividade do contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo.

Assim, a observância do binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de produtos e serviços aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade. E, por assim ser, é fundamental a análise, caso a caso, dos itens contratados para a conclusão sobre a definição de insumo.

#### **CRÉDITOS BÁSICOS. DESPESAS COM FRETES.**

*As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação.*

(Acórdão nº 9303004.673 – 3ª Turma – CSRF)

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

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008*

*CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.*

*As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes. (Acórdão nº 9303-004.318 – 3ª Turma – CSRF)*

Portanto, quanto ao transporte interno, entre estabelecimentos, de **matéria prima e produtos em elaboração**, deve ser revertida a glosa realizada.

#### **Crédito na Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado**

Nos termos da decisão recorrida, os bens adquiridos pela Recorrente não se enquadrariam na normatividade do inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, que autoriza o creditamento sobre os encargos de depreciação e amortização das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

O r. acórdão também entende que a Recorrente não teria comprovado a utilização do maquinário glosado (máquinas de solda, unidades evaporadoras, tratores agrícolas, roçadeiras e painéis elétricos) no processo produtivo. In litteris:

*“A manifestante mencionou máquinas de solda, unidades evaporadoras, tratores agrícolas, roçadeiras e painéis elétricos de controle como exemplos de bens do ativo imobilizado utilizados em todas as fases de seu processo produtivo, alegando que atenderiam aos critérios de essencialidade e relevância, conforme entendimento proferido pelo STJ, no RESP 1.221.170/PR, que determinou o conceito de insumos para aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS. Não esclareceu, entretanto, de maneira pormenorizada, a relação de tais bens com o seu processo produtivo, além de, mais uma vez, não ter*

*conduzido aos autos elementos probatórios da sua essencialidade e relevância, incidindo em carência probatória já apontada anteriormente. Conclui-se que os elementos trazidos aos autos são insuficientes para comprovar as alegações da manifestante, e não logram comprovar a liquidez e certeza dos créditos pretendidos, ou afastar as glosas promovidas pela fiscalização.”*

O aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS sobre aquisições do ativo imobilizados utilizados na fabricação de bens destinados à venda foi regulamentado pela IN SRF nº 247/2002, com a redação alterada pela IN SRF nº 358/2003:

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores: [...] III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a: a) **máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda**; b) **outros bens incorporados ao ativo imobilizado**; c) **edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; (...)***

Para comprovar a utilização de todo o maquinário glosado, a Recorrente anexou Laudos de Processo de Beneficiamento de Produtos e Expedição e de Óleos, de 24 de junho de 2019 em fase recursal, requerendo sua juntada com fulcro no art. 57, do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011.

O direito ao creditamento dos valores referentes aos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, inclusive os utilizados para a limpeza, é incontroverso na jurisprudência consolidada do CARF e na jurisprudência pacífica do STJ, no julgamento do RESP 1.122.170/PR. Vejamos:

CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de **máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, por representarem**

**insumos da produção.** (Número do Processo 10935.721294/2014-23, Contribuinte KAEFER AGRO INDUSTRIAL LTDA EM RECUPERACAO JUDICIAL, Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO, Data da Sessão 24/09/2020, Relator(a) Salvador Cândido Brandão Junior Nº Acórdão 3301- 008.922) – grifos nossos

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO.

**A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos e utilizados em etapas pertinentes e essenciais à fabricação de produtos destinados à venda.** SERVIÇOS DE INSTALAÇÕES. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Concede-se o direito ao crédito às despesas com instalações de máquinas e equipamentos do processo produtivo desde que o dispêndio não deva ser capitalizado ao valor do bem. (Número do Processo 13984.720195/2011-94, Contribuinte VOSSKO DO BRASIL ALIMENTOS CONGELADOS LTDA., Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO, Data da Sessão 27/08/2020, Relator(a) Não informado, Nº Acórdão 3201-007.171) – grifos nossos

Neste contexto, entendo que os laudos acostados aos autos demonstram a complexidade do processo produtivo da Recorrente de modo a deixar claro que bens listados no Termo de Verificação Fiscal, são bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de bens destinados à venda.

**Portanto, quanto aos bens que guardam relação com processo produtivo da Recorrente, devidamente comprovado através de laudo técnico, a glosa deve ser revertida.**

#### **Custos Agregados aos Produtos dos Associados**

No r. acórdão, ora recorrido, o órgão julgador fundamentou a manutenção da glosa alegando que a Manifestação de Inconformidade apresentada não adentrou no mérito das parcelas glosadas. Vejamos: *“Observe-se que a contestação não adentra, pontual e especificamente, no mérito das parcelas glosadas (provisões efetuadas), implicando que não explica como elas se encaixariam nos custos agregados aos produtos dos associados ou*

*na pretensa necessidade para a consecução da produção. Conclui-se, quanto ao tópico, que a manifestante não se desincumbiu adequadamente da tarefa de justificar os créditos pretendidos, o que não permite afastar as glosas promovidas pela fiscalização, dado que não contribui para a verificação da liquidez e certeza de tais créditos.”*

Já o despacho decisório cita especificamente os seguintes custos glosados:

*“Analisando as informações constantes das pastas de trabalho “Vendas – 2014 10”, “Vendas – 2014 11”, “Vendas – 2014 12” e “Balancete - 2014 e 2015”, planilha “DRE”, apresentadas pela Contribuinte, constatamos que foram computados como custos agregados aos produtos dos associados valores consolidados nos grupos “(-) Custos das Vendas”, “Despesas c/Vendas”, “Pessoal – Indireto” e “Técnicas”, referentes as contas como: Ajuda de Custo, Amostras, Arrendamento Mercantil – Leasing, Descontos Concedidos, Expansão de Atividade, Hosting/Comunicação (Link e Cyber), Material de Segurança, Postagens e Malotes, Promoção e Participações em Eventos, Seguros, Viagens e Estadias, etc., entre outras, estando todas identificadas e detalhadas no ANEXO VIII – “CUSTO AGREGADO - GLOSAS”. Da conta “Dispêndio/Custo do Produto Vendido”, efetuamos a glosa dos valores referentes aos lançamentos de provisões encontradas nas contas contábeis “3.01.05.01.0001”, identificadas a partir da pasta de trabalho “Balancete – 2014 e 2015”, planilha “DRE”, com filtro para “(-) CUSTOS DAS VENDAS” na coluna “Conta DRE Pis Cofins”, com filtro para “Entra” na coluna “Conferência”, e filtro para “ADMINISTRAÇÃO CENTRAL”, na coluna “Desc. Un”, selecionados apenas os valores que integraram o custo das vendas nesta unidade administrativa, referentes a Provisões efetuadas, neste trimestre, por não estarem contemplados pelo conceito de “custo agregado ao produto dos associados”.*

Portanto, são glosas sobre Ajuda de Custo, Amostras, Arrendamento Mercantil – Leasing, Descontos Concedidos, Expansão de Atividade, Hosting/Comunicação (Link e Cyber), Material de Segurança, Postagens e Malotes, Promoção e Participações em Eventos, Seguros, Viagens e Estadias.

A previsão de dedução dos custos agregados aos produtos dos associados, consta do art. 17 da Lei nº 10.684/2003:

*Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1o da Medida*

*Provisória nº101, de 30 de dezembro de 2002, as sociedades cooperativas de produção agropecuária e de eletrificação rural poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS os **custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização** e os valores dos serviços prestados pelas cooperativas de eletrificação rural a seus associados.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº1.858-10, de 26 de outubro de 1999. (grifos nossos)*

Nessa mesma linha de entendimento, o § 9º do Art. 292 da IN Nº 1.911/2019, tece considerações acerca do custo agregado ao produto agropecuário:

*§ 9º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário de que trata o inciso VII do caput **os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado. VII - os custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da comercialização pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária.** (grifos nossos)*

Neste ponto, entendo que há carência de provas por parte da Recorrente, em trazer documentos comprobatórios (contábil e fiscal) dos efetivos dispêndios pagos ou incorridos à luz do que é permitido excluir da base de cálculo da contribuição. Quando estamos diante de pedido de ressarcimento/compensação, o ônus da prova é do Contribuinte, que tem interesse em comprovar a liquidez e certeza do crédito tributário.

Assim sendo, mantenho a glosa nos termos da decisão recorrida.

**Crédito Presumido – Derivados de Soja**

A fiscalização glosou créditos presumidos apurados indevidamente, relativos ao produto óleo comp. Soja/oliv 10% suav 240x200ml, para todos os meses do 1º trimestre de 2015.

A interessada entende que o óleo em comento, “independente de ter como composição o Óleo de Soja e Oliva, não tem alteração química, fazendo com que seja um desdobramento do código de NCM 15.07, razão pela qual o classificou com a NCM 15.07.90.90 (outros)”.

Ocorre que, conforme esclarecido na decisão ora recorrida, o Capítulo 15 da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) trata de gorduras e óleos animais ou vegetais; produtos da sua dissociação; gorduras alimentícias elaboradas; ceras de origem animal ou vegetal. Quanto à classificação 15.07, que justificaria o crédito presumido concedido com base no art. 31 da Lei nº 12.865/2013, abrange Óleo de soja e respectivas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados.

Ocorre que tal classificação refere-se, unicamente, aos produtos derivados da Soja, e não admite a mistura com outros elementos. Para afastar qualquer dúvida a respeito, vale destacar as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) relativas ao capítulo 15 da NCM:

B) As posições 15.07 a 15.15 do presente Capítulo compreendem as gorduras e óleos vegetais simples (isto é, não misturados a gorduras nem a óleos de outra natureza), fixos, mencionados nessas posições, bem como as suas frações, mesmo refinados, mas não quimicamente modificados.

Tendo em vista que o produto corresponde a uma mistura (“composição”) com a proporção de 90% para soja e 10% para óleo de oliva, a classificação utilizada pela Recorrente, a meu ver, foi inadequada.

Assim sendo, resta evidente que a classificação na posição 15.07 da NCM está incorreta e, portanto, não há que se falar em crédito presumido concedido pelo art. 31 da Lei nº 12.865/2013. Por conseguinte, entendo que a glosa de créditos presumidos efetivadas pela fiscalização, relativos ao produto óleo comp. Soja/oliv 10% suav 240x200ml, deve ser mantida.

Pelo exposto, conheço do recurso dando-lhe parcial provimento no sentido de reverter as glosas referentes aos gastos com transporte de insumos e produtos em elaboração, bem como referente aos créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que guardem

relação com o processo produtivo conforme comprovado nos laudos técnicos juntados aos autos.

### **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 provimento parcial ao recurso para reverter as glosas referentes aos gastos com transporte de insumos e produtos em elaboração, bem como referente aos créditos calculados sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que guardem relação com o processo produtivo conforme comprovado nos laudos técnicos juntados aos autos.

*Assinado Digitalmente*

Marcos Antonio Borges – Presidente Redator