



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10950.726198/2017-26</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3002-003.233 – 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: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016

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.

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 Cofins, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, de votos, em dar parcial provimento no sentido de reverter as glosas referentes aos gastos com transporte de insumos e produtos em elaboração.

Sala de Sessões, em 13 de setembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marcos Antonio Borges – Presidente

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

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que indeferiu o Pedido de Ressarcimento formalizado por meio do Per/Dcomp nº 22666.04409.200217.1.1.19-0858

Conforme se verifica dos autos, os créditos objeto da discussão são vinculados à receita não tributada no mercado interno – alíquota básica; em outros créditos presumidos, com base no art. 31 da Lei nº 12.865/2013; em créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno – Importação; em créditos vinculados à receita de exportação – alíquota básica; em créditos vinculados à receita de exportação – presumido da agroindústria, com base no art. 6º da Lei nº 12.599/2012; em créditos vinculados à receita de exportação – outros créditos presumidos,

com base nos arts. 5º da Lei nº 12.599/2012 e 31 da Lei nº 12.865/2013; e em créditos vinculados à receita de exportação - Importação.

Apresentado o Pedido de Ressarcimento a C, Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR, expediu **Termo de Verificação Fiscal** de fls. 141 a 206 que assim descreve, no relatório, sua origem e escopo:

*No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento a decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4ª) proferida nos autos do Agravo de Instrumento nº 5055888-21.2017.4.04.0000/PR e ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) nº 09.1.05.00-2017-00213-6, código de acesso nº 55278221, observando o disposto no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, **procedemos, por amostragem, a verificação da legitimidade dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o Programa de Integração Social e de formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados e solicitados com base no artigo 16, incisos I e II, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, §§ 1º e 2º do artigo 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, §§ 1º e 2º do artigo 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, artigos 5º e 6º da Lei nº 12.599, de 23 de março de 2012 e artigo 31 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, por meio do Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/Dcomp), referente ao 4º trimestre de 2016, resultantes: a) das vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência destas contribuições sobre as receitas das operações no mercado interno, nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 e inciso II do artigos 45 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017; b) sobre as receitas das operações de exportação de mercadorias para o exterior, nos termos dos incisos I e III, caput do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, incisos I e III, caput do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003 e inciso I do artigo 45 da IN RFB nº 1.717, de 2017 e, c) créditos presumidos previstos nos incisos IV, V e VII da IN RFB nº 1.717, de 2017.***

Ao fim do trabalho, a Autoridade Fiscal registrou as inconsistências e/ou ajustes necessários, que alteraram o valor a ser restituído e/ou compensado.

Como bem relatado no acórdão da DRJ “*Em apertada síntese, foram realizados ajustes: nas planilhas entregues pela empresa, impactando assim o cálculo da proporção (receita total, receitas tributadas no mercado interno, receitas não tributadas no mercado interno e receitas de exportação); nas aquisições de bens para revenda, com glosas decorrentes de vedação expressa na legislação (mercadorias adquiridas de cooperados, aquisições com suspensão, alíquota zero, isentas e monofásicas creditadas indevidamente); nas aquisições de bens utilizados como insumos, com glosas relativas a bens adquiridos de cooperados e aquisições de insumos ou*

*mercadorias sujeitas à alíquota 0 (zero) ou com suspensão do pagamento de PIS/Pasep e COFINS; nas aquisições de serviços utilizados como insumos, com glosas relativas a serviços adquiridos de cooperados; nas despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, com glosas referentes a fretes por transferências de insumos e/ou de produtos acabados entre estabelecimentos da Contribuinte, por falta de previsão legal, e em outros serviços pleiteados indevidamente como se fossem serviços de armazenagem, não relacionados diretamente com o processo de industrialização dos produtos; nos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, com glosa de creditamentos de encargos de depreciação sobre ativos não ligados diretamente à produção; nas devoluções de vendas sujeitas a não cumulatividade; nos custos agregados aos produtos dos associados; no crédito presumido do café, decorrente de operações de mera revenda dos bens a serem exportados, mercadorias recebidas de cooperados ou mercadorias classificadas com código NCM inválido; e no crédito presumido de derivados de soja decorrente de produto inválido para o benefício fiscal.”*

O preciso relato do acórdão proferido pela DRJ segue:

*Após tais ajustes, houve a redistribuição dos valores entre: Mercado Interno, Mercado Interno Não Tributado e Mercado Externo, com base nos percentuais de rateio apurados pela Fiscalização.*

*Em decorrência das glosas e/ou ajustes dos Custos Agregados Utilizados e do valor das Exportações, houve alteração nos valores das bases de cálculo e das Contribuições devidas à título de PIS/Pasep e Cofins.*

*Como resultado da auditoria, o saldo dos créditos passíveis de ressarcimento/compensação da contribuição para a Cofins Não Cumulativa Mercado Interno, Exportação e Presumido, do 4º trimestre de 2016, foi alterado de R\$ 6.958.239,96 para R\$ 6.491.951,02, concluindo o Termo de Verificação Fiscal por deferir parcialmente o pedido de ressarcimento relativo ao PER/Dcomp nº 22666.04409.200217.1.1.19-0858.*

#### **Despacho Decisório**

*Com base no **Termo de Verificação Fiscal** retromencionado, a Seção de Orientação e Análise Tributária – SAORT da DRF Maringá emitiu o Despacho Decisório nº 260, de 06 de julho de 2018 (fls. 267 a 269), em que, após relatório e fundamentação, assim decidiu:*

*10. Segundo as verificações executadas e demonstradas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 141 a 265, **DECIDO reconhecer parcialmente** o direito creditório no valor original total de **R\$ 6.491.951,02**, relativamente ao saldo credor da COFINS não-cumulativa do 4º trimestre de 2016, apurado no (PER) de nº 22666.04409.200217.1.1.19-0858.*

*11. Entretanto, como já houve o pagamento da antecipação prevista na portaria MF 348/2014, deve ser ressarcido ao interessado a quantia de R\$ 2.794.672,89.”*

Cientificada, a Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade que foi julgada improcedente pela C. 7ª Turma da DRJ10, através do acórdão 110-005.595, assim ementado:

*“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016*

*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.*

*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.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016*

*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.*

*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.*

*REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. LIMITES E VEDAÇÕES.*

*A mudança jurisprudencial promovida pelo julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, que implica aferir o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ao processo produtivo, não cria novas permissões legais de creditamento e não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas na legislação.*

*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.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido”*

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 1041/1079).

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS, Relator

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 a 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 2.15835, 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, auferir receita que compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep 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, conseqüentemente, 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 inexista, também, o direito ao creditamento, por força do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002.*

Por sua vez, eu 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 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.***

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 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 paráq. 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 desprovemento 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, mas, o pagamento indevido não autoriza o creditamento pois trata-se 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. Em razão disso, mantenho a decisão *a quo*.

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

Parte dos créditos glosados referem-se às 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 determinado 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 9303004.318 – 3ª Turma – CSRF)*

Portanto, demonstrado que se trata de transporte interno, entre estabelecimentos, de insumos e matéria prima, deve ser revertida a glosa realizada.

### **Conclusão**

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.

*Assinado Digitalmente*

**GISELA PIMENTA GADELHA DANTAS**