



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



**Processo nº** 10950.726199/2017-71  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-011.441 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** COCAMAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

**EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. SOCIEDADES COOPERATIVAS. MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS.**

As exclusões da base de cálculo das contribuições, permitidas pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e pelo art. 17 da Lei nº 10.684/2003, não se enquadram como uma “isenção parcial” nem como hipótese de “não incidência tributária”. Não é possível apurar créditos referentes a estes valores recebidos pelas sociedades cooperativas porém excluídos da base de cálculo das contribuições.

**ATO COOPERADO. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS.**

As compras realizadas junto a outras cooperativas caracteriza-se como ato cooperativo típico e portanto não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Aplicação imediata e direta da tese fixada no REsp nº 1.141.667/RS: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, nos termos da lei nº 10.833/2003.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, à exceção dos encargos referentes aos itens amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-011.440, de 29 de fevereiro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10950.727428/2018-55, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## Relatório

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

O presente processo administrativo foi formalizado para dar seguimento à análise e julgamento da Manifestação de Inconformidade, apresentada pela contribuinte contra Despacho Decisório emitido com deferimento parcial do PERD/COMP em análise.

Trata-se do Pedido de Ressarcimento de créditos de PIS/COFINS, informando crédito passível de ressarcimento.

O pedido fundamenta-se no §1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, que prevê as formas de utilização do crédito apurado na forma do art. 3º da mesma Lei, na hipótese de não incidência da contribuição prevista no caput e incisos do art. 6º.

Em sua manifestação de inconformidade, após destacar a tempestividade da manifestação, a contribuinte realiza uma síntese fática do despacho decisório, aonde registra ser pessoa jurídica constituída sob a forma de cooperativa, nos termos da legislação vigente (Lei nº 5.764/1971), e dedicada à atividade agroindustrial.

Em seguida, produz breve preleção sobre os créditos glosados pela autoridade fiscal, destacando que a composição do saldo credor ressarcível decorre exclusivamente de matéria de direito;

salienta que a Autoridade Fiscal utilizou como fundamento predominante, para realizar as glosas, as exclusões da base de cálculo realizadas pela Manifestante com suporte jurídico do art. 17 da Lei nº 11.033/2004; e defende seu direito quanto ao procedimento realizado, por exercido em conformidade com orientação do setor consultivo da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª RF.

Alega que “*não houve a devida análise da Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit em que a Manifestante, na ocasião Consulente, logrou êxito na consulta, sendo eficaz (leia-se favorável a Manifestante) exatamente na manutenção dos créditos*”.

Na referida consulta, informou que suas saídas são beneficiadas pela exclusão da base de cálculo das contribuições, em função do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e perguntou se, em termo de créditos, as saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo das referidas contribuições merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência desses mesmos tributos, explicitando assim a dúvida: se essa “exclusão da base de cálculo” se enquadra no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004.

Cita trechos da referida SC (parágrafos 34 e 35) para concluir que “*não restariam dúvida de que a resposta da Solução de Consulta seria conclusiva nos exatos termos formulados pela Manifestante, ou seja, que as saídas beneficiadas com a exclusão da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e COFINS merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (art. 17 da Lei nº 11.033 de 2004)*”.

Entende que o resultado jurídico da consulta “*é o direito de manter o crédito pelas saídas vinculada a essas operações, logo são hígidos tais créditos*”.

A manifestante recorre ao recente julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR pelo STJ, em decisão afetada pela ótica dos recursos repetitivos, para reclamar da interpretação restritiva adotada pela Receita Federal, com base na disciplina indevida sobre o que se considera insumos nas INs nºs 247/2002 e 404/2004.

A manifestante reproduz Nota Fiscal da empresa Corol Cooperativa Agroindustrial, para reclamar da glosa pela fiscalização, alegando “*que se trata de prestação de serviço de industrialização, cujo custo desta operação gera crédito de PIS e COFINS em razão da sua regular tributação pela empresa prestadora do serviço*”

Cita a Solução de Consulta nº 197 – SRRF08/Disit, de 16 de agosto de 2011, que exarou parecer favorável ao crédito das contribuições em relação aos valores pagos a título de industrialização por encomenda.

Ao final, requer a reversão das glosas indicadas.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão com a seguinte Ementa:

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.

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.

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.

O contribuinte, tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ, apresentou Recurso Voluntário.

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:

### **ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

### **DA QUESTÃO PRELIMINAR: DA SOLUÇÃO DE CONSULTA**

Alega o recorrente, em preliminar, que não restam dúvidas de que a resposta da Solução de Consulta é conclusiva nos exatos termos formulados, ou seja, que as saídas beneficiadas com a exclusão da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e COFINS merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (art. 17 da Lei nº 11.033 de 2004).

Em seu entender, o argumento jurídico central da Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit, de 27/06/2011, não deixa margem para interpretação no sentido de que a recorrente poderá, a partir da publicação, realizar as exclusões da base de cálculo das referidas contribuições e manter o crédito em razão da interpretação do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 que lhe foi atribuída pelo setor consultivo da Receita Federal do Brasil.

Vejamos no que consiste a infração tributária identificada durante a fiscalização, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (fls. 21/70):

I) CÁLCULO DA PROPORÇÃO: RECEITA TOTAL, DAS RECEITAS TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO, NÃO TRIBUTADAS NO MERCADO INTERNO E DE EXPORTAÇÃO:

Ajustes na planilha “Receitas” da pasta de trabalho “Cocamar – Apuração Pis Cofins”

Foi constatado, com base nas informações constantes no arquivo “Cocamar – Descrição Critério de Rateio” e na planilha “Receitas” da pasta de trabalho “Cocamar – Apuração Pis e Cofins”, que **o Contribuinte considerou como receita não tributada no mercado interno, para fins de cálculo do rateio, a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins prevista no art. 17 da Lei nº 10.684**, de 2003, abaixo transcrito:

Lei nº 10.684, de 2003:

*“Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, 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.*

(...)

Pelo comando contido nos arts. 1º e 3º, §§ 7º a 9º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, é possível determinar **quais receitas auferidas pela pessoa jurídica compõem o somatório da receita bruta total para fins de rateio**, cujo valor encontrado (denominador) influenciará no cômputo do percentual de rateio a ser aplicado sobre os custos, despesas e encargos incorridos pela empresa no cálculo do crédito da contribuição.

Impende destacar que a redação dos arts. 1º, § 1º, das citadas Leis, abaixo destacadas, estabelece que **a receita total da pessoa jurídica compreende as receitas de venda de bens e de prestação de serviços, além de todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica**, independente de sua denominação, ou classificação.

(...)

Sendo assim, a receita bruta total abrange receitas que cumulativamente:

1) estejam sujeitas aos regimes cumulativos e não-cumulativos (campo de incidência da contribuição); 2) quando sujeitas ao regime não-cumulativo da contribuição, estejam vinculadas a créditos, ou seja, para auferir tais receitas a pessoa jurídica foi obrigada a incorrer em custos, despesas e encargos que geram direito a créditos; e 3) estejam vinculadas a custos, despesas e encargos que, além de contribuírem para a geração de receitas submetidas aos regimes cumulativos da contribuição, também estejam vinculados a receitas submetidas ao regime não cumulativo da contribuição.”

Seguindo nesta linha, é possível concluir que **as receitas decorrentes de vendas realizadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero), e as não alcançadas pela incidência da contribuição**, por força do dispositivo legal estabelecido no art. 17, da Lei nº 11.033, de 2004, abaixo transcrito, por permitirem ao vendedor a manutenção dos créditos vinculados a estas receitas, os valores relativos a essas

receitas **devem compor o somatório da receita bruta total para fins de rateio**, bem como o somatório da receita bruta sujeita a não cumulatividade:

(...)

Como se pode ver, de fato o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza manter os créditos vinculados às operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

**Para que a exclusão/dedução da base de cálculo fosse uma isenção, ela teria que ser um “favor fiscal concedido por lei**, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”. Seria uma caso de “incidência”, em que ocorre o fato gerador, o tributo é devido, há uma obrigação tributária, mas a lei dispensa o pagamento.

**Não é o caso da exclusão/dedução da base de cálculo. Aqui, ocorre o fato gerador, mas o tributo não chega a ser devido, porque a base de cálculo é zero.**

Base de cálculo não se confunde com alíquota. Destarte, **a exclusão/dedução da base de cálculo também não se confunde com alíquota 0 (zero)**, apesar de haver um certo grau de similitude, uma vez que ambas alteram o *quantum* do tributo devido.

Portanto, **a dedução prevista no art. 17 da Lei nº 10.684, de 2003 (custos agregados), permitida as Sociedades Cooperativas, não pode ser considerada como receitas isentas para fins de cálculo do rateio dos créditos.**

Deve ser observado que em nenhum momento deixamos de considerar os efeitos da Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit, de 27/06/2011, formulada pela Contribuinte.

Na consulta formulada, em síntese, a Contribuinte perguntou se, em termos de créditos, as saídas beneficiadas com exclusão da base de cálculo das referidas contribuições merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência desses mesmos tributos.

Para tanto, informou que suas saídas são beneficiadas pela exclusão da base de cálculo das contribuições em comento, em função do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, *verbis*:

(...)

Portanto, **o art. 15 traz a menção expressa de que as receitas enumeradas devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições** ao PIS/Pasep e da Cofins.

**A dúvida da Contribuinte, basicamente, era se essa “exclusão da base de cálculo” se enquadra no disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.**

**A resposta dada pela Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit, é bastante clara ao dizer que a Contribuinte pode descontar**, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, bem como manter, **créditos calculados em relação as exclusões previstas** nos incisos II, III e IV do art. 15 da MP nº 2.158-35, de 2001, conforme ementa que reproduzimos a seguir:

(...)

O art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 determina que o saldo credor do PIS/Pasep e da Cofins pode ser objeto de pedidos de compensação e ressarcimento.

Conforme tal artigo, a possibilidade de compensação e ressarcimento existe em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Logo, o contribuinte poderá apurar saldo credor, passível de compensação e ressarcimento, quando suas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência daquelas contribuições, **não havendo, porém, previsão para as deduções da base de cálculo contarem como crédito.**

(...)

A Contribuinte entende e considera que as exclusões e deduções da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins têm característica jurídica de isenção e as nomeia como isenção parcial. Defende que em tal caso há incidência da norma, mas a obrigação do tributo é constituída em montante inferior.

A isenção é hipótese de exclusão do crédito tributário, nos termos do art. 175, I, do Código Tributário Nacional, a qual deve ser interpretada literalmente, conforme art. 111 da mesma norma:

(...)

**Desta forma, não há como enquadrar as deduções dos custos agregados da base de cálculo como isenção parcial,** pois as hipóteses de isenção têm interpretação literal, restritiva. Se fosse a vontade do legislador, ele deveria ter incluído as deduções da base de cálculo expressamente no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

**Destarte, não há como estender às deduções da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins a possibilidade de ressarcimento prevista no art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005,** pois o legislador não incluiu a dedução da base de cálculo no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não havendo como a Autoridade Tributária conceder ao contribuinte benefício sem previsão legal.

Assim, a planilha “Receitas” foi ajustada, considerando: a) como Mercado Externo (ME), as receitas de exportações; b) como Mercado Interno Não Tributado (MINT), as receitas submetidas à alíquota 0 (zero), isentas e as saídas com suspensão; e c) como Mercado Interno Tributado (MIT), as demais receitas, com alteração nos percentuais de rateio entre o MIT, MINT e ME, conforme TABELAS abaixo:

**Não assiste razão ao recorrente.** Com efeito, o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 determina que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Ocorre que o Poder Judiciário vem decidindo, de forma reiterada, que as exclusões da base de cálculo das contribuições devidas pelas sociedades cooperativas não possuem natureza jurídica de “isenções parciais” ou sejam casos de não incidência, como alega o recorrente. Nesse sentido, os seguintes precedentes:

**i) Recurso Especial nº 2.076.664/RS, Relatora Ministra REGINA HELENA COSTA, julgamento em 23/06/2023:**

Trata-se de Recurso Especial interposto por COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL NOVA ALIANÇA LTDA, contra **acórdão prolatado, por unanimidade, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado** (fl. 340e):

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. DIREITO AO APROVEITAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. ART. 17 DA LEI 11.033/04 E ART. 16 DA LEI 11.116/05.*

*1. O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos (REsp n. 1.164.716/MG, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe de 4/5/2016).*

*2. As exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, previstas no art. 15 da MP 2.158/01 e no art. 16 da Lei 10.684/03, não podem ser equiparadas à não incidência ou isenções parciais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS com base no art. 17 da Lei 11.033/04, e não geram direito ao aproveitamento do saldo credor respectivo, amparado no art. 16 da Lei 11.116/05.*

(...)

Feito breve relato, decido.

(...)

**O Tribunal de origem, por sua vez, não afastou completamente a tributação sobre todos os atos da ora Recorrente**, mas tão somente sobre os atos cooperativos típicos, "[...] aqueles realizados entre a cooperativa e seus associados, e vice-versa e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais, sendo todos os outros atos sujeitos à tributação. São os chamados atos cooperativos típicos ou próprios" (fls. 343e).

**Assim, concluiu que as exclusões questionadas são apenas ajustes para delimitar a incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos cooperativos típicos** (fl. 344e):

*as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS previstas em lei para as cooperativas de produção agropecuária têm o objetivo de limitar a materialidade da incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos próprios da cooperativa, tanto é assim que o inciso II do §2º do art. 15 da MP 2.158/01 dispôs que tais operações deveriam ser contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas.*

**A Corte de origem compreendeu, portanto, que tais exclusões não se enquadram no conceito de suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero, previstas no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, para efeito de aproveitamento de créditos** (fls. 346/347e):

[...]

**Conclui-se, dessa maneira, que a manutenção de créditos prevista no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e o correspondente direito ao ressarcimento estabelecido no art. 16 da Lei nº 11.116/2005 não guardam qualquer relação com as hipóteses de ajustes da base de cálculo das cooperativas agroindustriais.**

[...]

*as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS, previstas no art. 15 da MP 2.158/01 e no art. 16 da Lei 10.684/03, não podem ser equiparadas à não incidência ou isenções parciais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS com base no art. 17 da Lei 11.033/04, e não geram direito ao aproveitamento do saldo credor respectivo, amparado no art. 16 da Lei 11.116/05.*

[...]

*A análise de tais exclusões e deduções permite concluir que não se caracterizam como suspensão, não incidência, isenção ou alíquota zero. Essa separação resta clara na IN 635/2006, que prevê separadamente as referidas exclusões e deduções da base de cálculo (art. 11), em relação às suspensões (art. 34), não incidências (art. 35) e isenções (art. 36).*

Com efeito, o tribunal *a quo* asseverou que "as exclusões da base de cálculo do PIS/COFINS previstas em lei para as cooperativas de produção agropecuária têm o objetivo de limitar a materialidade da incidência das contribuições sobre as receitas que não decorram de atos próprios da cooperativa, **tanto é assim que o inciso II do §2º do art. 15 da MP 2.158/01 dispôs que tais operações deveriam ser contabilizadas destacadamente, pela cooperativa**, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor da operação, da espécie do bem ou mercadorias e quantidades vendidas" (fl. 343e).

(...)

Consoante se observa, a Corte de origem busca efetivamente demonstrar que o procedimento de exclusão questionado está relacionado, exclusivamente, com a separação do faturamento da cooperativa para definir o que pode ou não ser tributado, enquanto a Recorrente defende, apenas genericamente, que tal entendimento estaria permitindo a tributação sobre ato cooperativo típico.

Desse modo, **verifica-se que as razões recursais apresentadas se encontram dissociadas daquilo que restou decidido pelo tribunal de origem, o que caracteriza deficiência na fundamentação do recurso especial** e atrai, por analogia, os óbices das Súmulas 283 e 284, do Supremo Tribunal Federal, as quais dispõem, respectivamente: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles"; e "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

**ii) Recurso Especial nº 2.073.859/PR, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, julgamento em 29/05/2023:**

Trata-se de Recurso Especial interposto, com fulcro no art. 105, III, "a", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COOPERATIVAS DE PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL. ATOS PRÓPRIOS OU TÍPICOS. NÃO INCIDÊNCIA. DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ART. 17 DA LEI 11.033/04 E ART. 16 DA LEI 11.116/05. NÃO CONFIGURADO.*

*1. O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos (REsp n. 1.164.716/MG, Primeira Seção, julgado em 27/4/2016, DJe de 4/5/2016).*

2. Por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que **a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação. Inaplicabilidade ao caso do art. 17, da Lei 11.033/2004.**

(...)

É o relatório.

Decido.

(...)

Ao dirimir a controvérsia, a Corte regional consignou (fls. 315-318, e-STJ):

(...)

*O STJ reconheceu, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC, a não incidência do PIS e da COFINS sobre os atos cooperativos típicos, pois não implicam operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, nos seguintes termos:*

(...)

*Com relação à incidência do PIS sobre os atos cooperativos próprios, o STJ também já decidiu que **esses atos "não geram faturamento ou receita para a sociedade cooperativa. Ausência de base impositiva para o PIS. Não-incidência pura e simples. Já os atos não cooperativos revestem-se de nítida feição mercantil e geram receita à sociedade, razão pela qual devem ser tributados"** (STJ, EDcl nos EDcl no REsp 718.001/MG, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/05/2009).*

*Portanto, como bem ponderou a sentença de primeira instância, a jurisprudência está pacificada no sentido de que **os atos cooperados não geram receita ou faturamento tributável pelo PIS e pela COFINS, caracterizando hipótese de não incidência das contribuições.***

*Apuração de créditos de PIS/COFINS. A impetrante pretende obter o reconhecimento do direito à compensação ou ressarcimento dos créditos, com fundamento nas Leis nºs 11.033/04 e 11.116/05.*

*Como visto alhures, não há incidência de PIS e COFINS sobre os atos cooperativos próprios praticados pela apelante.*

*Deste modo, não há que se falar em direito ao creditamento, pois este pressupõe, fática e juridicamente, incidências múltiplas, que não existem conforme a legislação aplicável ao setor de atividade econômica da parte impetrante.*

*Por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que **a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação.***

(...)

***No caso dos autos, considerando que sequer resta configurada receita ou faturamento nos atos próprios praticados pela impetrante, não há como reconhecer a existência do direito ao creditamento por ela pleiteado.***

(...)

Da leitura atenta do Voto condutor, vê-se que **o Colegiado originário se manifestou de maneira clara e embasada acerca das questões relevantes para o deslinde do conflito**, inclusive daquelas que a recorrente alega terem sido omitidas.

Ademais, observa-se que a questão foi decidida após percuente apreciação dos fatos e das provas relacionados à causa. Diante do arcabouço documental colacionado aos autos, **o órgão julgador reconheceu que a recorrente sequer possuía direito ao creditamento do PIS e da COFINS, porque praticados atos cooperativos próprios, os quais não geram receita ou faturamento — ou seja, não há incidência de contribuição.**

Para modificar o entendimento firmado no aresto recorrido, seria necessário exceder as razões nele colacionadas, o que demanda incursão no contexto fático-probatório dos autos, vedada em Recurso Especial conforme dispõe a Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial".

Os fatos são aqui recebidos tais como estabelecidos pelo Tribunal *a quo*, senhor na análise probatória. E, se a violação do dispositivo legal invocado perpassa pela necessidade de fixar premissa diversa da que consta do decisum impugnado, inviável o apelo nobre.

**iii) AgInt no Recurso Especial nº 1.239.600/RS, Relator Ministro SÉRGIO KUKINA, julgamento em 04/02/2021:**

Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado por Cooperativa Agrícola Mista General Osório Ltda., com base no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado (fls. 421/422):

(...)

Opostos embargos declaratórios, foram acolhidos, sem efeitos modificativos, para sanear erro material, em acórdão assim sumariado (fl. 445):

(...)

***As exclusões de base de cálculo da contribuição da COFINS e do PIS previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/2001 e no art. 17 da Lei nº 10.684/2003 e arroladas no art. 11 da IN nº 635/2006, não se afiguram "isenções parciais".***

*O artigo 17 da Lei nº 11.033/04 restringe-se ao regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO).*

(...)

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

Com relação aos arts. 17 da Lei 11.033/2004; e 16 da Lei 11.116/2005, nota-se que **os referidos dispositivos legais não contêm comando capaz de sustentar**

a tese recursal de que "as exclusões de base de cálculo do PIS e da COFINS ora em análise são, inegavelmente, hipóteses de isenção parcial" (fl. 459), ou mesmo de "não incidência tributária" (fl. 464) nem de infirmar o juízo formulado pelo acórdão recorrido, de maneira que se impõe ao caso concreto a incidência da Súmula 284/STF ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia."). Por oportuno, destacam-se os seguintes precedentes: AgRg no AREsp 161.567/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 26/10/2012; REsp 1.163.939/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/2/2011.

**iv) Recurso Especial nº 1.253.174/RS, Relatora Ministra ASSUETE MAGALHÃES, julgamento em 31/08/2018:**

Trata-se de Recurso Especial, interposto por COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DO CAÍ LTDA, em 23/11/2010, mediante o qual se impugna acórdão, proferido do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

*"TRIBUTÁRIO. COOPERATIVA. PIS E COFINS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15 DA MP: Nº 2.158-35/01, 17 DA LEI Nº 10.684/03 E 11 DA IN SRF Nº 635/06. ISENÇÃO PARCIAL. CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/04. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.*

**1. As exclusões de base de cálculo das contribuições PIS e COFINS previstas no art. 15 da MP nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03 e arroladas no art. 11 da IN nº 635/06, não se afiguram 'isenções parciais'.**

**2. O âmbito de incidência do art. 17 da Lei nº 11.033/04 restringe-se ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE, como decorre do texto do diploma legislativo onde inserido tal artigo.**

**3. Sentença reformada para denegar a segurança" (fl. 181e).**

No Recurso Especial, manejado com base na alínea a do permissivo constitucional, alega-se violação aos arts. 17 da Lei 11.033/2004 e 16 da Lei nº 11.116/2005.

(...)

Recurso Especial admitido (fls. 216/217e).

**O presente recurso não merece prosperar.**

**Encontra-se pacificado, na jurisprudência do STJ, o entendimento de que inexistente direito a crédito do PIS e da COFINS, no regime não-cumulativo, caracterizado pela incidência monofásica do tributo, porquanto inócua, nesse caso, o pressuposto lógico da cumulação.**

À guisa de mero exemplo, as seguintes ementas:

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, nego provimento ao Recurso Especial.

Como destacado nos precedentes acima colacionados, por ocasião do julgamento dos Recursos Especiais nº 1.894.741/RS e nº 1.895.255/RS (tema 1.093), sob o regime dos recursos repetitivos, o STJ pacificou o entendimento no sentido de que a não-cumulatividade do PIS/COFINS não se aplica em situações nas quais não existe dupla ou múltipla tributação:

**EMENTA:**

**1. Há pacífica jurisprudência no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sumulada e em sede de repercussão geral, no sentido de que o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária), a saber:**

(...)

**2. O art. 17, da Lei n. 11.033/2004, muito embora seja norma posterior aos arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a constituição de créditos de PIS/PASEP e COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, contudo permite a manutenção de créditos por outro modo constituídos, ou seja, créditos cuja constituição não restou obstada pelas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.**

(...)

**10. Teses propostas para efeito de repetitivo:**

10.1. É vedada a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre os componentes do custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica (arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003).

10.2. O benefício instituído no art. 17, da Lei 11.033/2004, não se restringe somente às empresas que se encontram inseridas no regime específico de tributação denominado REPORTE.

**10.3. O art. 17, da Lei 11.033/2004, diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor**, portanto não permite a constituição de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica, já que vedada pelos arts. 3º, I, "b" da Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003.

10.4. Apesar de não constituir créditos, a incidência monofásica da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não é incompatível com a técnica do creditamento, visto que se prende aos bens e não à pessoa jurídica que os comercializa que pode adquirir e revender conjuntamente bens sujeitos à não cumulatividade em incidência plurifásica, os quais podem lhe gerar créditos.

**10.5. O art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica) não sejam estornados (sejam mantidos)** quando as respectivas vendas forem efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica.

**No presente caso, não há tributação em fase alguma**, em consequência das regras estabelecidas no art. 79 da Lei nº 5.764/71, no art. 15 da MP nº 2.158-35/01 e no art. 17 da Lei nº 10.684/03, deixando ainda mais evidente a impossibilidade do creditamento pleiteado:

**Lei nº 5.764, de 1971**

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

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

**MP nº 2.158-35, de 2001**

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP:

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos.

**Lei nº 10.684/03**

Art. 17. Sem prejuízo do disposto no art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 1º da Medida Provisória nº 101, 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.

Embora o texto legal seja expresso nesse sentido, o STJ já confirmou, no julgamento do **REsp nº 1.141.667/RS**, sob o regime dos recursos repetitivos, a não incidência das contribuições nos atos cooperativos, **portanto, nas relações desta cadeia de negócios, envolvendo os atos praticados entre as cooperativas e seus associados, bem como entre estes e aquelas**. O ato cooperativo sequer pode ser considerado operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria:

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. 124), 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 provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

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.**

Assim sendo, aplica-se ao caso o art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que vedam a constituição de créditos na 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)

Conforme as teses fixadas em repetitivo pelo STJ, o art. 17, da Lei 11.033/2004, apenas autoriza que os créditos gerados na aquisição de **bens sujeitos à não cumulatividade (incidência plurifásica)** não sejam estornados (sejam mantidos), não autorizando a constituição de créditos sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica, **e diz respeito apenas à manutenção de créditos cuja constituição não foi vedada pela legislação em vigor.**

Em relação à alegação de que a Solução de Consulta nº 151 – SRRF09/Disit teria confirmado que as saídas beneficiadas com a exclusão da base de cálculo das contribuições merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, possibilitando a manutenção dos créditos nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004, verifico que o contribuinte interpretou de forma equivocada o resultado da sua consulta.

Ao invés de aplicar o resultado da Solução de Consulta, explicitado em seu tópico de “Conclusão”, o contribuinte faz o oposto; seleciona trechos esparsos da fundamentação para dar sua própria interpretação e chegar a uma conclusão completamente distinta daquela que já estava expressamente indicada e que transcrevo a seguir:

#### 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.

Como se depreende da leitura da Conclusão, resta evidente que o resultado da consulta foi em sentido contrário ao desejado pelo consulente. Isso já havia sido identificado pela DRJ em seu acórdão:

Observe-se, inicialmente, que as conclusões da solução de consulta 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).

A Solução de Consulta **não é** “conclusiva nos exatos termos formulados pela Manifestante, ou seja, que as saídas beneficiadas com a exclusão da base de cálculo das contribuições PIS/Pasep e COFINS merecem o mesmo tratamento das saídas beneficiadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência (...)”, como pretende concluir a manifestante, ainda que, em determinados aspectos, possa haver alguma zona de convergência entre as duas formulações.

Apesar deste esclarecimento constar da decisão *a quo*, o recorrente silencia em relação à conclusão da Solução de Consulta e permanece tentando confirmar sua tese a partir de excertos de sua fundamentação.

Estranhamente, o Recurso Voluntário, à fl. 408, apresenta trecho de Solução de Consulta que confirma a decisão da DRJ:

Nesse cenário **pode-se recorrer a Solução de Consulta nº 65/2014 – Cosit,** cuja ementa é a seguinte:

(...)

Em melhor atenção, cita-se trecho que fundamenta a r. Solução de Consulta:

“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”.

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar.

### **DO DIREITO AO CRÉDITOS NAS AQUISIÇÕES DE BENS PARA REVENDA - AQUISIÇÃO DE COOPERADOS**

Alega o recorrente que a Autoridade Fiscal se equivoca ao dizer que não gera direito ao crédito uma aquisição realizada junto à outra cooperativa, embasado nos seguintes argumentos, *litteris*:

Quanto à não cumulatividade da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, a fim de explicar a matéria em tela, tem-se a limitação do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, repetido no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, senão vejamos:

(...)

**Temos na redação acima “quatro hipóteses” que não ensejam o direito ao crédito para o adquirente:** i) não sujeito ao pagamento da contribuição; ii) isenção, iii) alíquota zero, e **iv) não alcançados pela contribuição.**

No entanto, **é 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.

Ou seja, não há enquadramento da Recorrente nas hipóteses fáticas que não ensejam a possibilidade de tomada de créditos pelos contribuintes, não devendo persistir a glosa realizada pela i. Fiscalização e mantida na Delegacia de Julgamento.

(...)

Sendo esse o correto entendimento quando da “aquisição de cooperados”, inexistente a vedação ao crédito prevista no inciso II do §2º do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois **essa limitação ocorre tão somente quando a receita decorrente da operação de compra e venda não está sujeita ao**

**pagamento da Contribuição para PIS e Cofins.** O que definitivamente não é o caso das operações glosadas pela i. Autoridade Fiscal.

Essa matéria é reflexo da questão preliminar discutida no tópico anterior. Como foi visto, o STJ já pacificou o tema no julgamento do REsp nº 1.141.667/RS, realizado em 27/04/2016 sob o rito previsto para os recursos repetitivos, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho:

#### 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 PARCIALMENTE PROVIDO.

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 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. 124), 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 provimento parcial do Recurso Especial.

5. Recurso Especial parcialmente provido para excluir o PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos e permitir a compensação tributária após o trânsito em julgado.

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.**

Tendo em vista que a glosa foi efetivada em relação aos créditos apurados sobre compras realizadas junto a outras cooperativas, trata-se de ato cooperativo, conforme definido acima, e portanto não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Aplicação imediata e direta da tese fixada no repetitivo em questão: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas.

O inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determina expressamente que não dará direito a crédito o valor da

aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. Observe-se que o próprio contribuinte, em seu recurso, confirma que essa é a determinação legal, alegando apenas que *“todas as operações (vendas) realizadas por uma cooperativa à outra, no caso a Recorrente, são tributadas pelo PIS e a Cofins”*, fato que, conforme visto no repetitivo, não é verdadeiro.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

### **DA AQUISIÇÃO DE SERVIÇO – DO CUSTO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA**

Alega o recorrente que a Autoridade Fiscal não analisou corretamente as provas anexadas na Manifestação de Inconformidade e junta a nota fiscal nº 2664, da empresa Corol Cooperativa Agroindustrial, que comprovaria a aquisição do serviço de industrialização por encomenda. Em seu entender, pelo *print* do documento facilmente se verificaria tratar de prestação de serviço de industrialização, cujo custo desta operação gera crédito de PIS e COFINS em razão da sua regular tributação pela empresa prestadora do serviço.

Informa que foi publicada a Solução de Consulta COSIT nº 631, de 26/12/2017, que versa sobre a possibilidade de tomada de créditos básicos de PIS/COFINS sobre os serviços de industrialização por encomenda, e cujos fundamentos se aplicam ao presente caso. Afirma que a Solução de Consulta traz o entendimento de que a industrialização por encomenda possui a *“mesma natureza daquela realizada por conta própria”*, situação que garante, na ótica da própria Administração, o aproveitamento, por parte do encomendante, dos créditos básicos na aquisição de insumos.

Ocorre, entretanto, que não há qualquer discussão neste processo sobre a possibilidade de tomada de crédito em relação à aquisição do serviço de industrialização por encomenda e sobre os insumos remetidos pelo encomendante. A glosa se deu em razão de que esses serviços foram adquiridos junto a cooperados e, como visto no tópico anterior, o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou aquisição de serviço.

O Colegiado *a quo* já havia se manifestado nesse sentido, *litteris*:

#### **Aquisição de Serviço – Custo de Industrialização por Encomenda**

A manifestante apresenta a Nota Fiscal 2664, da empresa Corol Cooperativa Agroindustrial, para reclamar da glosa pela fiscalização, alegando que *“se trata de prestação de serviço de industrialização, cujo custo desta operação gera crédito de PIS e COFINS em razão da sua regular tributação pela empresa prestadora do serviço”*. Requer a reversão das glosas indicadas no Anexo IV.

**Assim como no tópico imediatamente anterior, vemos a contribuinte, na tentativa de reverter glosas efetuadas pela fiscalização, usando**

**argumentação que se afasta completamente do enquadramento legal que determinou as glosas.** Como se pode observar no Anexo IV (fls. 170 a 175) e no trecho abaixo reproduzido, constante da Representação Fiscal (fl. 283), as glosas foram motivadas pelos serviços adquiridos constituírem operações com associados, tema já abordado no tópico “Do Direito ao Créditos nas Aquisições de Cooperados” deste acórdão:

(...)

A contribuinte não conduziu aos autos qualquer elemento ou material probatório no sentido de descartar o enquadramento da operação no conceito de ato cooperativo (conforme art. 79 da Lei nº 5.764/1971), que não implica operação de mercado nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Assim como no tópico imediatamente anterior, temos configurada carência probatória, e constatamos que os próprios itens glosados decorrem de enquadramento legal diverso do alegado pela manifestante.

O recorrente não apresentou qualquer argumento no sentido de contestar os fundamentos acima aduzidos, limitando-se a repetir as mesmas alegações da Manifestação de Inconformidade, em ofensa ao Princípio da Dialeticidade.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

### **DOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Alega o recorrente que a Autoridade Fiscal resume-se ao fato de que os bens adquiridos não se enquadrariam na normatividade do inciso VI do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, 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 utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, pois não haveria comprovação da utilização do maquinário glosado (máquinas de solda, unidades evaporadoras, tratores agrícolas, roçadeiras e painéis elétricos) no processo produtivo.

Afirma, contudo, que produziu tais provas, *verbis*:

O maquinário glosado consiste em sistema de aeração do armazém, balança rodoviária, ventilador centrifugo, forno elétrico industrial, motobomba, conjunto de irrigação, equipamentos de conservação do armazém, trator agrícola, pulverizador hidráulico, cultivador São Francisco, pulverizador atomizado, secador de ar comprimido, sistema de termometria, prensa hidráulica, podador lateral, trilhadeira de parcela, determinador de umidade, dosadores, rack para armazenamento, dentre outros.

A utilização de todo este maquinário já estava descrita nos laudos de processo produtivo anexados aos autos, ao contrário do que afirma a d. DRJ, conforme seguintes trechos dos laudos já anexados:

### **LAUDO DE REFINO DE ÓLEO**

### **1.1.1. RÓTULO**

O Rótulo possui impressão em rotogravura com gravação mecânica e é a forma de comunicação visual, onde contem a marca e informações do produto envasado. É uma forma de dar alguma vida a uma embalagem de um produto.

(...)

Tanques, balanças, centrifugadoras, filtros, misturador, trocador de calor, reator, medidores de vazão e secador indicados no laudo de processo produtivo de óleo já anexado aos autos:

(...)

### **Laudo do processo produtivo de álcool:**

(...)

### **Laudo de processo produtivo de sucos e molhos:**

(...)

Ou seja, há evidente erro material no r. acórdão ao afirmar que a Recorrente não comprovou o uso das máquinas e equipamentos glosados, tendo em vista que os laudos de processo produtivo já anexados aos autos comprovam a utilização de todo o maquinário no processo produtivo.

Outrossim, a d. DRJ afirma que é necessário que a Recorrente comprove a utilização de todas as máquinas e equipamentos seria uma determinação de produção de prova impossível, tendo em vista a enorme gama de produtos produzidos em diferentes setores do agronegócio.

### **Porém, segue explicação de alguns desses equipamentos em específico:**

Os ventiladores são utilizados nas granjas de suínos com a tarefa de diminuir o calor interno das pocilgas, bem como nos silos e armazéns para aclimatizar o ambiente para manter a temperatura adequado ao produto armazenado.

Quanto as bombas de inocência, principalmente nas instalações onde existem fornalhas, silos, caldeiras e indústrias, no atendimento aos requisitos legais do corpo de bombeiros, para enfim obter os alvarás de funcionamento.

Quanto aos pisos, isto se faz necessário a manutenção das instalações prediais, para locomoção interno da movimentação das mercadorias, trânsito de pessoas, caso em contrário haveria cratera dentro dos prédios, e principalmente nas granjas suínos onde referidos animais são roedores e por questão fito sanitários devem ser mantidos em condições ideais o piso das pocilgas.

O mesmo se aplica as máquinas lavadores, cujo função é manter os ambientes limpos para evitar a proliferação de pragas e doenças, protegendo os ambientes para armazenar, beneficiar grãos ou na criação de suínos, para cumprimento de normas sanitárias.

Cumpre, também, salientar que diversos equipamentos glosados, como tratores por exemplo, são de uso evidente nas suas atividades produtivas cotidianas do agronegócio, sendo totalmente improcedente a alegação de que a Recorrente não comprovou o uso das máquinas e equipamentos.

O direito ao creditamento 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:

(...)

Por fim, importa ressaltar que o CARF já analisou a mesma glosa em processos de outros anos da Recorrente e reconheceu o direito ao crédito sobre o frete de mercadorias, insumos e matérias primas entre os estabelecimentos, assim entendido, entre as cooperadas e a cooperativa e sobre o ativo imobilizado, conforme processos 10950.722132/2017-67 e outros.

(...)

Desta forma, Nobres Julgadores, através desses poucos exemplos listados acima facilmente se verificam que são bens que guardam estreita relação de pertinência ou essencialidade com o processo produtivo da Recorrente que é sociedade cooperativa, com atividade agroindustrial diversificada, impossível dissociar os referidos bens na fabricação de produtos destinados à venda, conforme comprovação já em sede de Manifestação de Inconformidade.

Verifico que os laudos em questão foram juntados a estes autos às fls. 435/608.

Vejamos os fundamentos da glosa, conforme constam do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, *verbis*:

No período, a partir de 01/08/2004, somente geram direito a crédito os encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços adquiridos a partir de 01/05/2004, conforme art. 31, da lei nº 10.865, de 2004, “*in verbis*”:

(...)

Todavia, foi verificado o creditamento de encargos de depreciação sobre bens como: adubadeira, agitador magnético, alicate amperímetro, analisador de rede, alinhador de eixo, aparelho de GPS, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos, balanças, betoneira, bicicleta cargueira, bomba diversas, caixas d'água, calibrador de pressão, carretas diversas, carrinhos diversos, compressores de ar, conjuntos de irrigação, dosímetro de ruído, empilhadeira, enceradeira, endoscópio, escadas, esmerilhadeiras, exaustores eólicos, forno elétrico industrial, furadeiras, lavadoras de alta pressão, máquinas de cortar grama, medidores de distância, de energia, de nível, etc, motobombas diversas, motoserra, parafusadeiras, pistolas para pintura e pulverização, politriz, prensas hidráulicas, pulverizadores, roçadeiras, semeadeira, sistema de alarme, soprador, talhas, tanques para diesel, termometro, testador digital de cabos, transformadores, tratores agrícolas, ventiladores, entre outros, que não são utilizados na produção de bens destinados à venda, neste caso são outros bens incorporados ao ativo imobilizado não ligados diretamente a produção, razão pela qual efetuou-se a glosa dos bens relacionados no “ANEXO V – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – DEPRECIAÇÃO – GLOSAS”.

Cabe destacar que houve, também, a glosa do valor mensal de R\$9.466,93, referente ao bem 1600118 – Fábrica III – (Reajuste de Preço-Contrato Tetra Pak), pois, conforme contrato apresentado, refere-se a pagamento de juros e correção monetária realizado entre 2004 e 2007, porém lançados

contabilmente como reajuste de preço, além do detalhe de que o bem principal foi adquirido em 2002 e de acordo com o artigo 31, da Lei nº 10.865, de 2004, reproduzido acima, é vedado a apuração de crédito sobre depreciação de bens adquiridos anteriormente a maio de 2004.

**Outra incorreção apresentada, conforme demonstrado no “ANEXO VI – NOTAS FISCAIS - PROJETO DE CO-GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA”, com custo total de aquisição do bem no valor de R\$33.326.111,37, com amortização em 120 meses, portanto com Depreciação mensal no valor de R\$277.717,59;** Entretanto, ficou comprovado que, do custo de aquisição total, o valor de R\$30.840.173,11 refere-se a aquisições efetuadas com a suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, por adesão ao REIDI, conforme Portaria nº 344, de 2008 e ADE nº 25, de 07/11/2008, da DRF/MGA/PR, e somente o valor de R\$2.485.938,26, refere-se a aquisições efetuadas sem a suspensão. Portanto, 92,54% do valor da Depreciação do bem foi utilizada indevidamente.

**Assim, de abril de 2011 a dezembro de 2011, a Depreciação sobre o bem 1600277 Projeto Co-Geração de Energia Elétrica foi reduzida de R\$277.717,59 mensais, para R\$20.716,15,** glosa mensal de R\$ 257.001,44, que somado ao valor mensal de R\$91,31, referente a Nota Fiscal nº 1, da Ensiste Engenharia de Sistemas Elétricos Ltda, CNPJ nº 00.961.335/0001- 76, de 16/03/2010, no valor de R\$10.956,84, que também foi adquirido com suspensão por adesão ao REIDI, **totaliza uma glosa mensal de R\$257.092,75.**

**E mais a glosa do valor mensal de R\$3.040,47 de Depreciação, referente capitalização de juros sobre Ativo qualificável,** conforme CPC 20, referente ao Projeto de Co-Geração de Energia Elétrica (Transmissor), creditado indevidamente, perfazendo uma glosa trimestral do Projeto Co-Geração de Energia Elétrica de R\$780.399,66.

O total subtraído, por esses critérios, do valor da linha 09, e que se refere aos encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado, foi, no trimestre, de R\$942.035,35 (...), sendo: R\$780.399,66 (setecentos e oitenta mil, trezentos e noventa e nove reais e sessenta e seis centavos), referente ao Projeto de Co-Geração de Energia Elétrica e R\$161.635,69 (...), dos demais Bens, conforme tabelas reproduzidas abaixo:

| Valores glosados da Linha 09 - Encargos de Depreciação (Projeto Cogeração de Energia) |                   |                   |                   |                   |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Rótulos de Linha                                                                      | abr/11            | mai/11            | jun/11            | TOTAL             |
| PROJETO COGERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA                                                 | 257.092,75        | 257.092,75        | 257.092,75        | 771.278,25        |
| PROJETO COGERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA - (Transmissor)                                 | 3.040,47          | 3.040,47          | 3.040,47          | 9.121,41          |
| <b>Total Geral</b>                                                                    | <b>260.133,22</b> | <b>260.133,22</b> | <b>260.133,22</b> | <b>780.399,66</b> |

| Valores glosados da Linha 09 - Encargos de Depreciação (Demais Bens) |                  |                  |                  |                   |
|----------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|
| Rótulos de Linha                                                     | abr/11           | mai/11           | jun/11           | TOTAL             |
| Demais - Exceto Projeto de Cogeração de Energia                      | 53.106,85        | 54.064,98        | 54.463,86        | 161.635,69        |
| <b>Total Geral</b>                                                   | <b>53.106,85</b> | <b>54.064,98</b> | <b>54.463,86</b> | <b>161.635,69</b> |

Como se verifica, a glosa dos bens listados acima se deu **unicamente** com base na afirmação da autoridade fiscal de que “*não são utilizados na produção de bens destinados à venda, neste caso são outros bens incorporados ao ativo imobilizado não ligados diretamente a produção*”.

Não foi dada nenhuma explicação no Relatório Fiscal sobre como chegou-se a esta conclusão.

A defesa, por sua vez, apresentou laudo técnico às fls. 435/475 comprovando a utilização de diversos bens em seu processo produtivo. Vejamos o que consta no resumo à fl. 436:

I. PROCESSO DE RECEBIMENTO, BENEFICIAMENTO, ARMAZENAMENTO E EXPEDIÇÃO

O processo de uma unidade armazenadora, consiste em receber toda produção in natura, após passar por seus processos, deixar o produto apto para condições comerciais de comercialização.

Estes padrões de comercializações são definidos pelas instruções normativas do MAPA (Ministério da Agricultura e Abastecimento):

- Soja - IN – 11/2007
- Milho – IN – 60/2011
- Trigo – IN – 38/2010

Os processos dentro de uma unidade armazenadora de grãos são:



A leitura desse documento demonstra de forma clara a necessidade de utilização de grande variedade de equipamentos no processo produtivo.

Não há como suprir eventual carência ou deficiência probatória a cargo do Fisco; a decisão deverá se basear nos documentos que constam dos autos, confrontando a simples afirmação da Receita Federal com os laudos técnicos.

Nesse contexto, entendo que devem ser revertidas as glosas referentes a adubadeira, agitador magnético, alinhador de eixo, aparelho de GPS, balanças, betoneira, bicicleta cargueira, bomba diversas, caixas d'água, calibrador de pressão, carretas diversas, carrinhos diversos, compressores de ar, conjuntos de irrigação, dosímetro de ruído, empilhadeira, enceradeira, escadas, esmerilhadeiras, exaustores eólicos, forno elétrico industrial, furadeiras, lavadoras de alta pressão, medidores de distância, de energia, de nível, etc, motobombas diversas, motosserra, parafusadeiras, pistolas para pintura e pulverização, politriz, prensas hidráulicas, pulverizadores, roçadeiras, máquinas de cortar grama, semeadeira, sistema de alarme, soprador, talhas, tanques para diesel,

termômetro, testador digital de cabos, transformadores, tratores agrícolas, ventiladores, entre outros.

Permanecem as glosas sobre os bens identificados como alicate amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio, pois sequer foram contestadas pelo recorrente.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para reverter as glosas referentes a adubadeira, agitador magnético, alinhador de eixo, aparelho de GPS, balanças, betoneira, bicicleta cargueira, bomba diversas, caixas d'água, calibrador de pressão, carretas diversas, carrinhos diversos, compressores de ar, conjuntos de irrigação, dosímetro de ruído, empilhadeira, enceradeira, escadas, esmerilhadeiras, exaustores eólicos, forno elétrico industrial, furadeiras, lavadoras de alta pressão, medidores de distância, de energia, de nível, etc, motobombas diversas, motosserra, parafusadeiras, pistolas para pintura e pulverização, politriz, prensas hidráulicas, pulverizadores, roçadeiras, máquinas de cortar grama, semeadeira, sistema de alarme, soprador, talhas, tanques para diesel, termômetro, testador digital de cabos, transformadores, tratores agrícolas, ventiladores, entre outros, **com exceção dos bens identificados como** alicate amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio.

### **DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas referentes aos créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, à exceção dos encargos referentes aos itens amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio.

## 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 Voluntário, para reverter as glosas referentes aos créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, à exceção dos encargos referentes aos itens amperímetro, analisador de rede, aparelho de pressão de pulso digital, aparelho de teste visual, aparelho de secar mãos e endoscópio.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator