



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



**Processo nº** 11030.900005/2015-98  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-012.722 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 28 de junho de 2023  
**Recorrente** COOPERATIVA TRITICOLA DE ESPUMOSO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

**SOCIEDADES COOPERATIVAS MISTAS. AGROPECUÁRIAS E DE CONSUMO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO**

As sociedades cooperativas mistas, agropecuárias e de consumo, quando agem como Cooperativa de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, mesmo que estes sejam seus associados, sujeitando-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União aplicáveis às demais pessoas jurídicas, conforme artigo 69 da Lei n. 9.537/97, não se lhes aplicando as disposições constantes no artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. SOCIEDADE COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. BENS E MERCADORIAS VENDIDOS A ASSOCIADOS.**

Somente podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição as receitas de vendas de bens e mercadorias a associados que estejam vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida por esse e que sejam objeto da cooperativa.

**DCOMP NÃO HOMOLOGADA. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE**

Como se pacificou a jurisprudência neste Tribunal Administrativo, o ônus da prova é devido àquele que pleiteia seu direito. Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito da compra de bens para revenda (produtos diversos de uso pessoal e outros). Votou pelas conclusões o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. E, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao crédito dos insumos (material para limpeza industrial, manutenção de máquinas e equipamentos, vestuário e EPI), e ao reconhecimento da incidência de SELIC sobre o valor dos créditos pleiteados. Votou pelas

conclusões o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior. Vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa e Semiramis de Oliveira Duro, que davam provimento ao recurso voluntário para concessão do crédito sobre os insumos e para o reconhecimento da incidência da SELIC após 360 dias da transmissão do PER.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa, Semiramis de Oliveira Duro, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente) e Juciléia de Souza Lima (Relatora).

## **Relatório**

Trata-se de Manifestação de Inconformidade que visa combater Despacho Decisório sobre o PER nº 11117.39371.280912.1.1.11-8282 relativo a crédito de Cofins – Mercado Interno no valor de R\$ 391.717,36, referente ao PA 3º trimestre de 2007.

O Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento e reconheceu o crédito no valor de R\$ 127.573,60, sob fundamentação constante do Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 23 a 32.

O Pedido de Ressarcimento (PER) foi apresentado à RFB em função do aproveitamento de créditos de PIS/COFINS decorrentes da não-cumulatividade vinculados as receitas de venda no mercado interno com suspensão, tributadas à alíquota zero e exportação, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005.

Intimada, a Recorrente apresentou impugnação a qual mediante o Acórdão nº 106-001.489, proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Belo Horizonte/MG, julgou, por unanimidade de votos, improcedente a defesa apresentada, por consequência, mantendo o despacho decisório, conforme ementa abaixo:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

COOPERATIVAS. COMPRA DE BENS PARA REVENDA. INCIDENCIA TRIBUTÁRIA IDENTICA À DAS DEMAIS PESSOAS JURÍDICAS.

A comercialização de bens aos consumidores, ainda que esses consumidores sejam seus cooperados, deve ser sujeita às regras de incidência tributária aplicáveis às demais pessoas jurídicas, sob pena de, em caso de entendimento contrário, causar prejuízos à livre concorrência.

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Insumos são os bens e serviços que fazem parte do processo de produção de bem destinado à venda ou de serviço prestado a terceiros, tanto aqueles que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. VEDAÇÃO LEGAL.

Por expressa disposição legal, não incide atualização monetária sobre créditos de Cofins e de PIS/Pasep objeto de ressarcimento.

**Manifestação de Inconformidade Improcedente****Direito Creditório Não Reconhecido**

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário perante este Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, em breve síntese, requerendo e alegando:

i- A compra de bens para revenda configuram-se em hipótese de não incidência, posto que se referem às operações de ato cooperativo;

ii- ao discutir o conceito e critérios de insumos para fins de incidência das contribuições, a Contribuinte alega que as glosas não podem ser mantidas por se tratarem de bens e serviços utilizados como insumos da produção da Recorrente.

iii- alega ter direito a Recorrente de ter os seus créditos devidamente atualizados pela SELIC, incidente a partir da data em que passou ter direito ao crédito até a data do efetivo ressarcimento e ou compensação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Juciléia de Souza Lima, Relatora.

## I- DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a ausência de arguição de preliminares prejudiciais de mérito, passo a analisar as matérias aventadas no presente recurso.

### 1.1- DA COMPRA DE BENS PARA REVENDA

Ante a existência de mais de um objeto em seus atos constitutivos, é fato incontroverso que a Recorrente é sociedade cooperativa mista: produção de produtos agropecuários de alimentos e de consumo como comprova os seus atos constitutivos contidos nas e-fls. 94.

Alega a recorrente que por ser sociedade cooperativa, as operações realizadas entre os associados e a sociedade cooperativa, e entre esta e aqueles, não representam negócio mercantil para fins de incidência tributária das contribuições. Neste tópico recursal, entendo que a Recorrente não assiste razão, pois a quando a cooperativa atua como cooperativa de consumo, as vendas de mercadorias aos associados são tributadas, sujeitando-se às mesmas normas de incidência da contribuição para o PIS e COFINS aplicadas às demais pessoas jurídicas nos termos do art. 69 da Lei n.º 9.532/1997 e do §2º do art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 635/2006.

Para melhor esclarecer, tomo como suporte as razões apresentadas perante esta turma pelo Insigne Conselheiro Dr. Ari Vendramini proferidas no Acórdão n.º 3301.006.459:

*A legislação relativa á matéria esclarece a contenda:*

*A Lei n.º 5.764/1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo, assim determinou ;*

*Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados...*

.....

*Art. 10. As cooperativas se classificam também de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas ou por seus associados.*

*§ 1º Além das modalidades de cooperativas já consagradas, caberá ao respectivo órgão controlador apreciar e caracterizar outras que se apresentem.*

*§ 2º Serão consideradas mistas as cooperativas que apresentarem mais de um objeto de atividades.*

*A Medida Provisória nº 2158-35/2001, ao estabelecer regras para exclusões de base de cálculo da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, determinou :*

*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:*

...

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

...

*§1o Para os fins do disposto no inciso II, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.*

*Reforçando este entendimento, o Decreto nº 4.524/2002, á época chamado de Regulamento do PIS e da COFINS, estabeleceu :*

*Art. 32. As sociedades cooperativas, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir da receita bruta o valor (Medida Provisória nº 2158-35, de 2001, art.15, e Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 36):*

(...)

*II- das receitas de venda de bens e mercadorias a associados;*

(...)

*§ 2º Para os fins do disposto no inciso II do caput, a exclusão alcançará somente as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa.*

*Com relação às cooperativas de consumo, a lei nº 9.537/1997 estabeleceu :*

*Art. 69. As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas.*

*5. O Ilustre Julgador Evandro Bragato Nascimento, da DRJ/RPO, com muita propriedade, no voto condutor do Acórdão guerreado,*

*analisou a questão em confronto com os ditames legais e normativos e assim esclareceu:*

*Da análise do estatuto da cooperativa e da legislação supracitada, verifico que, como a cooperativa/contribuinte possui mais de um objeto em seu estatuto, trata-se de uma cooperativa mista, ou seja, uma cooperativa de produção agropecuária e de consumo.*

*Quando a cooperativa mista age/atua como cooperativa de produção agropecuária, a lei determina duas condições para a realização da exclusão (da base de cálculo das contribuições) das receitas de venda de bens e mercadorias a associados: primeira, que as vendas de bens e mercadorias estejam vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado; e, segunda, que essas vendas sejam objeto da cooperativa.*

*Já quando a cooperativa age/atua como cooperativa de consumo, nos termos do art. 69 da Lei nº 9.532/1997 e do §2º do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 635/2006, esta se sujeita às mesmas normas de incidência da contribuição para o PIS e Cofins aplicadas às demais pessoas jurídicas, podendo apenas efetuar as deduções e exclusões da base de cálculo, de caráter geral, previstas na legislação.*

*Portanto, em que pesem a definição legal trazida pela contribuinte sobre contrato, cooperativa e de ato cooperativo, constante dos artigos 3º, 4º, 7º e 79, da Lei 5.764/1971, e das disposições constantes do Estatuto Social da Cooperativa para fornecimento de “toda espécie de utilidades, gêneros alimentícios, produtos de uso pessoal e doméstico” aos associados, a legislação tributária é clara em estabelecer que, quando a contribuinte age como cooperativa de consumo, as vendas de mercadorias aos associados são tributadas; e, quando age como cooperativa de produção agropecuária, para excluir as vendas de bens e mercadorias a associados da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, independentemente de se tratar de negócio mercantil ou de ato cooperado, deve provar/demonstrar que a venda de bens e as mercadorias fazem parte do objeto da cooperativa e que estes bens adquiridos estão associado.*

*Diante do exposto, não demonstrado pela contribuinte que as vendas de vestuários, roupas íntimas, roupas de cama, calçados, cintos, chapéus, meias, etc estão vinculadas diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado, a inclusão na base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS dessas vendas aos associados, nos termos da apuração da autoridade a quo, deve ser mantida, uma vez que não foram atendidas as condições legais.*

Por todo exposto, adoto as observações do Ilustre Conselheiro como razões de decidir, negando provimento ao recurso voluntário neste tópico recursal.

## **1.2- DOS INSUMOS (material para limpeza industrial, manutenção de máquinas e equipamentos, vestuário e EPI)**

No TVF, pode-se constatar que a autoridade fiscal efetuou glosas referente a rubrica “*materiais de operação*” e os *materiais intermediários*” sob a alegação de que todos os demais materiais já analisados estariam englobados nela (materiais para limpeza industrial, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, vestuário e EPI).

*Nas planilhas apresentadas as rubricas destes insumos estão identificadas como: Materiais para Limpeza Industrial, Materiais para Manutenção de Máquinas e Equipamentos, Vestuário e EPI e Materiais de Operação. Esta separação consta nas planilhas dos anos de 2008 a 2011. No ano de 2007 estão todos englobados na rubrica "Materiais Intermediários"*

Em sede de manifestação de inconformidade, o julgador de piso decidiu por manter hígidas as glosas em questão dada a impossibilidade de segmentação dos materiais analisados.

Por sua vez, em sede de recurso voluntário, a Contribuinte insurge-se contra a manutenção das glosas, para tanto, aduz seus argumentos no tocante ao conceito de insumos para fins de PIS/COFINS com base no RESP 1.221.170.

Pois bem.

Em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

*“(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”.*

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

*“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.*

*Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”*

Restou pacificada no STJ a tese que: *“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”.*

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

*“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.*

*Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”*

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

*“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não*

*esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.*

*42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.*

*43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”*

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

*“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.*

*16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.*

*17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do*

*mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”*

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Entretanto, no recurso voluntário interposto, as glosas não merecem ser revertidas, razão assiste o julgador de piso, pois no que pese a Recorrente ter adquirido materiais administrativos e de escritório (materiais de operação) serem despesas necessárias à operacionalização de suas atividades, não se enquadram na condição insumos para produção nos termos do inciso II, do art. 3º de ambas as leis da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins - Lei nº 10.637, de 2003, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Por sua vez, quanto aos *materiais intermediários*- materiais para limpeza industrial, materiais para manutenção de máquinas e equipamentos, vestuário e EPI) também são glosas que não merecem ser revertidas dada a impossibilidade de segmentação dos materiais pleiteados. A Recorrente não apresentou documentação contábil e fiscal que pudesse permitir esta análise, a contribuinte não dedica sequer uma única linha para discorrer acerca do processo produtivo da empresa, e tampouco envida qualquer esforço para explicitar o uso de cada um dos insumos glosados em seu processo produtivo.

Entendo não haver insumo “*em tese*”, pelo contrário, exige-se a sua constatação em cada caso concreto, entretanto, trata-se no presente recurso, de caso com cristalina carência probatória, por isso entendo que a decisão de piso não merece reforma.

Por fim, salvo melhor juízo, entendo que não é caso de conversão do julgamento em Diligência, para complementação do conjunto probatório, eis que esta não se presta a este fim, mas tão somente para prover esclarecimentos sobre o que já se encontra nos autos.

### **1.3- DA SELIC**

Por último, a Recorrente requer o reconhecimento da SELIC sobre o valor dos créditos pleiteados pela contribuinte.

Todavia, ante o indeferimento “*in totum*” do pleito da Recorrente, entendo restar prejudicado o respectivo pedido.

## **II- CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Juciléia de Souza Lima