



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



**Processo nº** 14090.000028/2009-36  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-007.891 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de dezembro de 2019  
**Recorrente** INTERCOOP INTEGRAÇÃO DE SUINOCULTORES DO MÉDIO NORTE MATOGROSSENSE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2006

PIS/COFINS. CRÉDITOS. RECEITAS DE VENDAS NÃO TRIBUTADAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. EQUIPARAÇÃO. ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações, cabendo também o ressarcimento ou a compensação do saldo credor acumulado no trimestre nessas condições. No entanto, no caso das sociedades cooperativas, as exclusões da base de cálculo dessas contribuições previstas art. 15 da Medida Provisória nº 2.15835 não representam a isenção sobre as vendas correspondentes, mas somente a redução no montante a recolher da contribuição. É incabível o ressarcimento de saldo credor das contribuições com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c o art. 16 da Lei nº 11.116/2005 na hipótese de receita de venda no mercado interno tributada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corinθο Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente)

Fl. 2 do Acórdão n.º 3302-007.891 - 3ª Seju/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 14090.000028/2009-36

## Relatório

Por bem retratar os fatos até o presente momento, reproduz-se o relatório da do acórdão da DRJ de Campo Grande - MS, n.º 04-21.521, da 2ª Turma de Julgamento, em sessão de 20 de agosto de 2010:

Foi exarado despacho decisório indeferindo parcialmente o pedido de ressarcimento de PIS do 3º trimestre de 2006, no valor original de R\$ 170.715,96 conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 56 a 62.

A autoridade fiscal indeferiu parcialmente o ressarcimento constante deste processo, composto de dois pedidos PER, sendo o de n.º 05870.62237.301107.1.1.08-0612 relativo ao PIS não cumulativo - exportação e o de n.º 22175.65428.301107.1.1.10-6801 relativo a PIS não cumulativo - mercado interno.

O pedido de ressarcimento do PIS exportação foi indeferido parcialmente, conforme planilha de cálculo de fls. 84 e termo de verificação de fls. 103 a 111 do processo principal n.º 14098000127-2009-48 ao qual este está apensado, tendo sido reconhecido o valor de R\$ 34.250,89.

O pedido de ressarcimento do PIS - mercado interno foi totalmente indeferido, em face do pedido não estar de conformidade com a legislação vigente, considerando que o benefício somente se aplica aos casos em que as vendas sejam efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, e, as vendas efetuadas pela cooperativa são tributáveis para as contribuições, não estando enquadradas na hipótese do artigo 17 da lei 11.033/2004 combinado com o artigo 16 da lei 11.116/2005, segundo a autoridade fiscal.

O contribuinte apresentou sua impugnação alegando em síntese que:

- a) A autoridade fiscal confundiu um dispositivo da lei das cooperativas que visa postergar o fato gerador de alguns tributos que se aperfeiçoam na circulação de mercadorias dando a entender que o cooperado não pratica em momento algum ato mercantil, ao passo que tal dispositivo visa colocar a circulação de mercadoria da sede do cooperado até a cooperativa a salvo, naquele momento, dos tributos que tem o seu fato gerador aperfeiçoado no momento da circulação e ou venda da mercadoria;
- b) Equivoca-se o auditor, pois, quando da venda pela cooperativa de produção do associado e conseqüente transferência do preço avençado ao associado, o ato mercantil se aperfeiçoa, e nesse momento o associado tem o ato mercantil praticado e deve então recolher todos os tributos devidos pela operação mercantil, que variam segundo a natureza da operação e forma de apuração do lucro ao associado;
- c) Então, por estar sob a incidência do PIS e a COFINS, a produção de pessoa jurídica associada à cooperativa faz jus à apuração de créditos integrais perante os associados pessoa jurídica;
- d) É cristalino o direito ao ressarcimento das operações sem incidência no mercado interno, qual seja, o faturamento obtido com venda dos produtos industrializados produzidos a partir da produção do associado, tal como previsto

no artigo 15 da MP 2.158-35 de 24 de agosto de 2001, encontrando amparo no artigo 17 da lei 11.033/2004 combinado com o disposto no artigo 16 da lei 11.116/2005;

e) Como reconhecido pelo auditor, que está posta a situação de uma operação não tributada, portanto, afastada a incidência da contribuição por disposição legal, e, conseqüentemente diante de uma hipótese de não incidência da contribuição, que ocorre quando o ato praticado pelo sujeito passivo é afastado do campo da incidência do tributo por força de dispositivo legal. No caso presente, em que a cooperativa é sujeito passivo do PIS e da COFINS não cumulativos, mas, pratica um tipo de operação que não está sujeita à incidência dessas contribuições referidas, por força do artigo 15 da MP 2.158-35 de 2001. Observa ainda, que só existem duas hipóteses de manutenção dos créditos das contribuições em tela e uma delas é a exportação e a outra é a referida no artigo 17 da lei 11.033/2004, que contempla a não incidência, sendo sabido que tal possibilidade está consagrada no artigo 23 da IN 635/2006, e, existindo a hipótese de manutenção existe a hipótese de sua utilização para ressarcimento e compensação por força do artigo 16 da lei 11.116/2005.

No acórdão, do qual o relatório acima foi retirado, por unanimidade de votos dos membros da Turma Julgadora, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente, ementado da seguinte forma:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2006

CRÉDITOS MERCADO INTERNO. RESSARCIMENTO.

O saldo credor A de PIS oriundo de operações relativas a créditos presumidos no caso das entregas de bens dos cooperados às cooperativas, é limitado para as operações de mercado interno, em cada período de apuração, ao valor da Contribuição para o PIS devido em relação à receita bruta decorrente da venda de bens e de produtos deles derivados, depois de efetuadas as exclusões previstas nas normas vigentes. Inviabilizada, portanto, a manutenção do crédito e o ressarcimento, que somente podem ser concedidos nos casos de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero (zero) ou não incidência da Contribuição para O PIS/PASEP, que não é o caso da transferência aos cooperados, do resultado das vendas pelas cooperativas a terceiros.

Inconformada com a r. decisão acima transcrita a recorrente, interpôs recurso voluntário onde repisa os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, não alterando nem mesmo a ordem dos tópicos que procura ver reformados.

Paço seguinte, os autos foram distribuídos a esse Conselheiro para relatar.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Pois bem. O processo encontra-se em termos, trata de matéria relacionada à competência dessa D. Turma, atende aos pressupostos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

O presente processo trata de pedidos de ressarcimento de créditos apurados pela contribuinte recorrente, a título de PIS não-cumulativo, relacionado a aquisições de terceiros, pessoas jurídicas agropecuárias, recebimento de cooperados, aquisição de mercadorias que não se enquadravam no conceito de insumo, créditos de exportação e créditos de operações no mercado interno.

Além do processo em análise, diversos outros foram apensados ao de n.º 14098.000127/2009-48, formalizado exclusivamente para demonstrar as verificações efetuadas pelas autoridades fiscais, e as alterações realizadas pela fiscalização.

Conforme descrito no relatório acima, a recorrente, em seu recurso voluntário, repetiu, literalmente, os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade, sem trazer qualquer fato ou documento que pudessem infirmar as razões para a negativa de seu pleito, nas duas peças de defesa.

### ***I – Do ato cooperativo***

Dispõe o art. 79, da Lei n.º 5.764/71, que são atos cooperativos “os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quanto associados, para a consecução dos objetivos sociais”, deixando claro no parágrafo único do citado artigo que ele, “não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.”

Analisando os dispositivos normativos trazidos pela lei mencionada no parágrafo anterior, temos que a sociedade cooperativa na consecução de seus objetivos, ao praticar atos cooperativos, não realiza operação de mercado, compra e venda de produto ou mercadoria, e, assim, é possível alegar que não há tributação dos resultados decorrentes da prática de tais atos.

Segundo Fábio Pallaretti Calcini<sup>1</sup>,

Daí por que, na hipótese de atos cooperativos, os valores ingressam temporariamente na contabilidade das cooperativas, mas, como o montante auferido é de propriedade dos sócios, como repasse na proporção de sua produção, depois de realizados todos os dispêndios necessários ao exercício de sua atividade, não existe faturamento, receita, renda ou lucro. Trata-se de mero ingresso, ou seja, tais entradas não incorporam definitivamente no patrimônio da sociedade, como também não gera aumento patrimonial, no sentido de gerar riqueza nova.

Desta forma, considerando o acima descrito, podemos afirmar que, tendo em vista não serem os atos cooperativos atingidos pela tributação, conseqüentemente, não são capazes de gerar créditos básicos.

---

<sup>1</sup> Tributação das cooperativas à luz da jurisprudência do CARF, pág. 325

## ***II – Argumentos trazidos na manifestação de inconformidade e recurso voluntário***

Inconformada com o resultado do despacho decisório que lhe negou parcialmente os ressarcimentos requeridos, a recorrente em sua manifestação de inconformidade bastou-se a alegar que a autoridade fiscal equivocou-se na interpretação do caso, no seguinte sentido:

O AFRFB confundiu um dispositivo da Lei das Cooperativas que visa postergar o fato gerador de alguns tributos que se aperfeiçoam na circulação de mercadorias dando a entender que o cooperado não pratica em momento algum ato mercantil. Tal dispositivo visa por a circulação de mercadoria da sede do cooperado até a cooperativa a salvo, naquele momento, dos tributos que tem seu fato gerador aperfeiçoado no momento da circulação e/ou venda da mercadoria.

Equivoca-se o AFRFB, eis que quando da venda pela cooperativa da produção do associado e a conseqüente transferência do preço, avençado, ao associado o ato mercantil se aperfeiçoa e neste momento, e não na circulação da produção, o associado tem o ato mercantil considerado praticado e deve então recolher todos os tributos devidos pela operação mercantil. Os tributos incidentes, obviamente, variam segundo a natureza da pessoa e a forma de apuração do lucro do associado.

Entender ao contrário seria por a salvo do PIS e da COFINS, por exemplo, todas as operações de pessoas jurídicas associadas às cooperativas, o que de fato não acontece.

Então por estar sob a incidência do PIS e da COFINS a produção de pessoa jurídica associada à cooperativa esta faz jus a apuração de créditos integrais nas aquisições efetuadas perante os associados pessoa jurídica. Forte o disposto nos artigos 2º parágrafos 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

É cristalino o direito ao ressarcimento das operações sem incidência no mercado interno quais seja o faturamento obtido com venda dos produtos industrializados produzidos a partir da produção do associado, tal como previsto no artigo 15 da MP 2.158-35 de 24 de Agosto de 2001. Tal pleito encontra amparo no artigo 17 da Lei 11.033/2004 combinado com o disposto no artigo 16 da Lei 11.116/2005.

Para melhor entendimento transcrevemos os artigos supra citados:

(...)

Em seguida cita os artigos da legislação que entende pertinente e que serviriam para demonstrar seu direito, afirmando se tratar de uma operação não tributada, não podendo persistir a cobrança da contribuição.

Em nenhum momento da manifestação de inconformidade a recorrente fez contraponto ao decidido no despacho decisório, seja ele mediante a demonstração de que a interpretação da legislação estaria incorreta, seja mediante a juntada de documentos que infirmariam as alegações trazidas na decisão.

Como relatado, os mesmos argumentos foram trazidos no recurso voluntário, não foi acrescentada uma só vírgula às razões trazidas na manifestação de inconformidade, vale

dizer, não houve qualquer argumentação que pudesse alterar o decidido no despacho decisório que negou os pedidos de ressarcimento.

Pois bem. Analisemos daqui por diante os tópicos trazidos no despacho decisório e mantidos na acórdão guerreado. Vale ressaltar que, como dito anteriormente, não houve comprovação do direito por parte da recorrente, que bastou-se a fazer alegações genéricas sobre as glosas efetuadas pela fiscalização.

No que se refere às aquisições de terceiros pessoas jurídicas agropecuárias, restou verificado que, em que pese permitirem a tomada apenas de crédito presumido, as operações foram realizadas sem suspensão da incidência da contribuição, e, corretamente mantidas no cálculo dos créditos básicos.

Quanto ao recebimento de cooperados, conforme bem observado pela despacho decisório e decisão recorrida, tal operação, o ato cooperado, não se tratando de operações mercantis e, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.637/2002, é vedada a tomada de créditos básicos sobre aquisições de pessoas físicas e aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições, como é o caso de recebimentos de cooperados, atos cooperados, não atingidos pela incidência da contribuição por não se tratarem de operações mercantis.

Destarte, considerando que a COOPERMUTUM trata-se de associada da recorrente, indevido o cálculo de créditos básicos sobre os valores recebidos desta, sendo correta a glosa, ressaltando que, como verificado nas decisões recorridas, são passíveis de gerarem crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Com relação à questão relacionada aos insumos, em que pese tratada no despacho decisório, momento em que houve a glosa de crédito de determinadas aquisições por, na visão da autoridade fiscal, não se enquadrarem tais produtos no conceito de insumo, ressalto que não houve por parte da recorrente qualquer insurgência quanto a tal glosa.

Tal assunto, ao que parece das peças de defesa da recorrente, simplesmente foram ignorados, não havendo menção sobre os mesmos.

Ressalta-se que estamos diante de pedidos de ressarcimento de créditos e neste contexto cabe ao contribuinte a prova de seu direito, segundo o que preleciona o art. 373 do CPC, o que de fato não ocorreu no presente caso.

Quanto à alegação de ser necessária a reversão da glosa dos créditos verificados nas operações realizadas no mercado interno, com base no art. 15 da MP 2.158/2001, art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e art. 16 da Lei nº 11.116/2005, entendo que não assiste razão à recorrente.

Como fundamento, peço vênha para utilizar as razões de decidir trazidas pelo acórdão nº 3402.006.547, de relatoria do I. Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, abaixo transcrito:

(...)

O pedido de ressarcimento da contribuição não cumulativa sob análise está vinculado à receita não tributada no mercado interno e tem fundamento no art.

17 da Lei n.º 11.033/2004 e no art. 16 da Lei n.º 11.116/2005, que assim dispõem, respectivamente:

Art. 17. 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.

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestrecalendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Dessa forma, interessa ao pedido de ressarcimento sob tal fundamento somente os créditos vinculados às receitas do mercado interno de "vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência" da contribuição", devendo ser desconsiderados os créditos vinculados a receitas tributadas que podem apenas ser deduzidos das contribuições a pagar do período, eis que inexistente previsão legal de ressarcimento para estes últimos.

No caso específico da recorrente, conforme decidido no despacho decisório e mantido na decisão recorrida, as receitas relativas às vendas de amido/fécula seriam tributadas, razão pela qual os créditos vinculados a elas não poderiam ser objeto do ressarcimento pleiteado. Por outro lado, no caso das receitas de venda no mercado interno de produtos agropecuários sujeitas à alíquota zero (art. 1º da Lei n.º 10.925/2004) não houve tal óbice quanto ao ressarcimento/compensação do saldo credor do trimestre dos créditos vinculados a essas receitas.

Conforme entendimento constante na Solução de Divergência n.º 1 Cosit<sup>2</sup>, de 21 de janeiro de 2019, as exclusões da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep

---

<sup>2</sup> Solução de Divergência n.º 1 Cosit Data 21 de janeiro de 2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE DE DESCONTO DE CRÉDITOS. COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.IMPOSSIBILIDADE.

A exclusão da base de cálculo das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado não inibe a possibilidade do desconto de crédito em relação aos insumos dessas atividades, desde que previsto no art. 23 da IN SRF n.º 635, de 2006. Esses créditos não são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, exceto em caso de previsão legal específica. Dispositivos legais: MP n.º 2.15835, de 2001 art. 15; Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º; Lei n.º 10.684, de 2003 art. 17; Lei n.º 11.033, de 2004, art.17; Lei n.º 11.116, de 2005, art. 16; e IN SRF n.º 635, de 2006, art. 23.

(...)

tratadas no art. 15 da Medida Provisória n.º 2.15835/ 2001<sup>3</sup> e no art. 11 da IN SRF n.º 635/2006 não são, em si, um obstáculo ao desconto de créditos em relação aos insumos dessas atividades, o qual poderá ocorrer nas hipóteses previstas na legislação.

Da mesma forma a possibilidade de ressarcimento ou compensação de créditos acumulados pela cooperativa está condicionada à previsão na legislação, a qual pode, inclusive, beneficiar-se no disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 c/c o

---

11. Assim, cabe, primeiramente, examinar se as exclusões da base de cálculo aludidas nos incisos II e V do art. 11 da IN SRF n.º 635, de 2006, são compatíveis com a apuração de créditos de que tratam os incisos II e III do art. 23 da mesma IN.

12. Como se vê, a própria IN SRF n.º 635, de 2006, ao mesmo tempo em que admite a exclusão da base de cálculo das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado, bem como dos custos agregados a esse produto quando da sua comercialização, também autoriza o desconto de crédito em relação às aquisições de não associados de bens ou serviços utilizados como insumo e às despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda.

13. Ao exame da questão mencionada, cumpre ressaltar que, conforme explicitado nos itens 8 e 9, os dispositivos em análise, apesar de elencados em uma Instrução Normativa, são derivados de Lei, possuindo base legal que fundamentam a sua existência. Também cabe ressaltar que não haveria lógica jurídica na reprodução na Instrução Normativa de dispositivos incompatíveis entre si.

14. Impende mencionar ainda que não há qualquer disposição na legislação vedando o creditamento após o ajuste da base de cálculo das contribuições com as exclusões legais permitidas. A vedação ao desconto de créditos somente pode ser feita nas hipóteses expressamente previstas no § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e no § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, ou seja, no caso de pagamento de mão de obra a pessoa física e no caso da aquisição de bens que não sejam sujeitos ao pagamento das contribuições.

15. Importante registrar que o art. 23 da IN SRF n.º 635, de 2006, admite o crédito em relação a bens adquiridos como insumos de não associados e não autoriza o crédito em relação à aquisição dos mesmos bens de associados.

16. É que a aquisição de bens de não associados é sujeita ao pagamento das contribuições pelos não associados na ocasião da venda do bem, enquanto a entrega do produto de associado à cooperativa não corresponde sequer a uma aquisição, eis que a propriedade do bem permanece na esfera do associado. Daí se concluir que não é cabível o crédito em relação à entrega do produto à cooperativa por associado.

17. Em suma, a exclusão de base de cálculo das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado não inibe a possibilidade do desconto de crédito em relação aos insumos dessas atividades, uma vez que a lei não traz nenhuma restrição à aplicação simultânea desses dois institutos, bem como que a própria IN SRF n.º 635, de 2006, detalha, sem restrição, os créditos que podem ser descontados e as hipóteses de exclusão de base de cálculo das contribuições.

18. Resolvido o primeiro ponto e admitindo-se a possibilidade de desconto de créditos em relação a despesas utilizadas como exclusão da base de cálculo, resta definir se esse créditos podem ou não ser objeto de compensação com outros tributos e de ressarcimento.

(...)

<sup>3</sup> 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.

§ 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.

§ 2o Relativamente às operações referidas nos incisos I a V do caput:

I a contribuição para o PIS/PASEP será determinada, também, de conformidade com o disposto no art. 13;

II serão 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.

art. 16 da Lei n.º 11.116/2005, como as demais pessoas jurídicas, em relação aos créditos vinculados às vendas não tributadas.

A questão que interessa aos autos é que a recorrente quer que se considere como receitas isentas, ainda que parcialmente, para fins do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033/2004, as receitas relativas às vendas de amido/fécula, em face das exclusões da base de cálculo das contribuições (art. 15 da Medida Provisória n.º 2.15835), de forma a ser autorizado o ressarcimento/compensação em relação aos créditos vinculados a tais receitas.

No entanto, as exclusões na base de cálculo das contribuições não acarretam a isenção das receitas dessas vendas. Diante da ausência de previsão legal específica em contrário, tais receitas de vendas são tributadas normalmente, não obstante, em face dessas exclusões, poderá o contribuinte ter um valor a recolher da contribuição menor do que o valor integral, que seria devido sem nenhuma exclusão. O que muda em face das exclusões é o valor a recolher da contribuição. É certo que a isenção somente ocorrerá com a previsão legal para determinado tipo de receita de venda, independentemente de eventuais valores excluídos da base de cálculo das contribuições e do valor a recolher para a contribuição. Nem há que se olvidar que o art. 17 da Lei n.º 11.033/2004 refere-se expressamente às "vendas efetuadas com (...) isenção", razão pela qual pouco importa se o valor a recolher da contribuição no período resultar zero ou menor do que o valor integral.

Nesse sentido foi o tratamento dado pela questão na Solução de Consulta n.º 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 n.º 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. 3.º da Lei n.º 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 n.º 2.15835, de 2001, o art. 1.º da Lei n.º 10.676, de 2003, e o art. 17 da Lei n.º 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 n.º 2.15835, de 2001, art. 15; Lei n.º 10.676, de 2003, art. 1.º; Lei n.º 10.684, de 2003, art. 17; Lei n.º 11.033, de 2004, art. 17; e IN RFB n.º 635, de 2006, art. 15.

(...)

12. Em suma, a cooperativa, ao efetuar a venda de produtos a terceiros, auferirá receita que compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/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 n.º 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 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 a 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 debeat** do tributo, que não corresponde nem a isenção, nem a suspensão, nem a alíquota zero e nem a não incidência.

15. Não se admite, portanto, 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 no 11.033, de 2004, e do art. 16 da Lei n.º 11.116, de 18 de maio de 2005.

16. Esclareçase, 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 n.º 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, vinculados a essas vendas, para fins de compensação ou ressarcimento.

(...)

Também a já mencionada Solução de Divergência Cosit n.º 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 n.º 11.033, de 2004, de modo a permitir a compensação e o ressarcimento dos créditos vinculados a essas receitas.

22. Tal questão foi pormenorizadamente examinada na Solução de Consulta Cosit n.º 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 <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), o que vincula, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 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 a 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.

(...)

Desta forma, por todo o acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus – Relator