



Solução de Consulta nº 533 - Cosit

Data 19 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

A exclusão da base de cálculo da Cofins de que trata o inciso IV da IN SRF nº 635, de 2006, não alcança o total das receitas decorrentes da “comercialização” dos produtos industrializados pela sociedade cooperativa de produção agropecuária, mas somente a parcela das receitas auferidas pela própria cooperativa em decorrência do “beneficiamento”, “armazenamento” e “industrialização” realizados sobre o produto do associado.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. CUSTOS AGREGADOS.

Sendo os valores correspondentes aos custos com a industrialização dos produtos recebidos dos associados suportados pela cooperativa para posterior recuperação no momento da comercialização, não se exclui a parcela da receita que decorra da industrialização do produto entregue pelos associados, aplicando-se nesse caso a dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados prevista no inciso V do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DA INDUSTRIALIZAÇÃO. CUSTOS AGREGADOS.

Caso a cooperativa adquira, também, o produto primário de não cooperados, com relação a estes produtos e aos custos a eles agregados não poderá fazer uso das exclusões previstas nos incisos IV e V do art. 11 da IN RFB nº 635, de 2006. Nessa situação, deverá ser feito um rateio para definir quais frações poderão ser submetidas aos ajustes mencionados nos incisos IV e V do art. 11 da IN RFB nº 635, de 2006.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CUSTOS AGREGADOS.

É excluído da base de cálculo o custo agregado ao produto agropecuário, que compreende os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais

bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os custos de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.764, de 1971, arts. 79 e 83; Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, art. 15, inciso IV, § 2º, I e II; Lei n.º 10.833, de 2003, art. 10, inciso VI, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004; e IN SRF n.º 635, de 24 de 2006, art. 11, inciso IV, § 3º, I e II, e § 6º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

A exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso IV da IN SRF n.º 635, de 2006, não alcança o total das receitas decorrentes da “comercialização” dos produtos industrializados pela sociedade cooperativa de produção agropecuária, mas somente a parcela das receitas auferidas pela própria cooperativa em decorrência do “beneficiamento”, “armazenamento” e “industrialização” realizados sobre o produto do associado.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CUSTOS AGREGADOS.

Sendo os valores correspondentes aos custos com a industrialização dos produtos recebidos dos associados suportados pela cooperativa para posterior recuperação no momento da comercialização, não se exclui a parcela da receita que decorra da industrialização do produto entregue pelos associados, aplicando-se nesse caso a dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados prevista no inciso V do art. 11 da IN SRF n.º 635, de 2006.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DA INDUSTRIALIZAÇÃO. CUSTOS AGREGADOS.

Caso a cooperativa adquira, também, o produto primário de não cooperados, com relação a estes produtos e aos custos a eles agregados não poderá fazer uso das exclusões previstas nos incisos IV e V do art. 11 da IN RFB n.º 635, de 2006. Nessa situação, deverá ser feito um rateio para definir quais frações poderão ser submetidas aos ajustes mencionados nos incisos IV e V do art. 11 da IN RFB n.º 635, de 2006.

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CUSTOS AGREGADOS.

É excluído da base de cálculo o custo agregado ao produto agropecuário, que compreende os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o

associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

PIS/PASEP INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS.

Nos meses em que fizer uso das exclusões ou deduções de que tratam os incisos I a VII do *caput* do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, a sociedade cooperativa de produção agropecuária deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.764, de 1971, arts. 79 e 83; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 15, inciso IV, § 2º, I e II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso VI, e 15, inciso V, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; e IN SRF nº 635, de 2006, art. 11, inciso IV, § 3º, I e II, e § 6º, e art. 28.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

CONSULTA. FATO GENÉRICO. INEFICÁCIA.

A consulta acerca da interpretação da legislação tributária é ineficaz quando a dúvida tiver sido suscitada de forma genérica, sem descrever completamente a matéria, com indagações vagas, transparecendo o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos XI e XIV.

Relatório

A pessoa jurídica de direito privado, sociedade cooperativa com ramo de atividade agropecuária, por intermédio de procurador legalmente constituído, apresenta consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil, indagando sobre a interpretação dos incisos IV e V do artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24 de março de 2006.

2 Relata a consulente que adquire de seus associados vários produtos rurais, como “baru (fruto do cerrado que contém castanha)”, peixes, leite, castanhas diversas, sendo parte dos produtos revendida a terceiros e parte submetida a processo de industrialização, que os transforma em granola, barras de cereais, esponjas de banho, molhos de pimenta, cookies, queijos, etc.

3 Acrescenta que o processo de industrialização é feito majoritariamente com os produtos advindos dos cooperados, mas que também utiliza matéria-prima adquirida de não associados, para, ao final, questionar:

3.1 a receita decorrente da comercialização de produto industrializado composto de matérias-primas adquiridas de cooperados (baru) e de terceiros não cooperados – indústrias e distribuidoras – (farinha, açúcar, corantes etc) pode ser excluída da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do inciso IV do artigo 11 da IN SRF nº 635, de 2006? E,

3.2 caso não seja excluída, há possibilidade de, na forma do inciso V do artigo 11 da IN SRF n.º 635, de 2006, haver parcial dedução da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins? Como deve ser feito esse controle? Seria conforme o custo de aquisição de cada matéria-prima, sendo excluído somente o custo de aquisição da mercadoria de cooperados? A mão-de-obra direta e indireta aplicadas na produção do produto final pode ser deduzida da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins? Quais são os custos agregados ao produto agropecuário de que trata a referida norma?

Fundamentos

4 Como preliminar, é necessário ressaltar que o instituto da consulta encontra-se no âmbito da interpretação, segundo se verifica no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, o que implica dizer, compete à consulente realizar a subsunção dos fatos efetivamente ocorridos às normas jurídicas suscitadas. Portanto, a presente solução de consulta não tem o condão de analisar os fatos alegados do ponto de vista probatório, o que é feito no campo da aplicação do direito no curso das ações de fiscalização.

5 As sociedades cooperativas estão reguladas pela Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu os contornos da Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas. Além disso, o Código Civil Brasileiro (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002) estabelece regras acerca das sociedades cooperativas em seus artigos 1.093 a 1.096.

6 Conforme definido pelo art. 79 da Lei n.º 5.764, de 1971, o ato cooperativo é aquele praticado entre as cooperativas e seus associados para a consecução dos objetivos sociais. Nas cooperativas de produção agropecuária, é considerado ato cooperativo típico a entrega de produtos dos associados à cooperativa para comercialização, bem como repasses efetuados pela cooperativa a eles decorrentes dessa comercialização. Ratifica este entendimento o texto do art. 83 do mesmo diploma legal, segundo o qual a entrega da produção do associado à sua cooperativa constitui outorga de poderes. Assim, essa operação que constitui o chamado “ato cooperativo” não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo.

7 O entendimento de que a cooperativa de produção agrícola também pode realizar o beneficiamento da produção a ser comercializada está assentado no próprio dispositivo sobre o qual paira a dúvida, pois, ao disciplinar o art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a IN SRF n.º 635, de 2006, art. 11, *caput*, combinado com inciso IV, admite que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins *apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária* seja ajustada pela *exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado*.

8 Em breve retrospectiva, verifica-se que a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) foram instituídas, respectivamente, pela Lei Complementares n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e pela Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991. Nessa época, quanto aos atos cooperativos, as sociedades cooperativas eram beneficiadas com a isenção da Cofins concedida pelo inciso I do art. 6.º da LC n.º 70, de 1991, *ipsis litteris*:

Art. 6.º São isentas da contribuição:

I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

9 A referida isenção foi revogada, a partir de 30 de junho de 1999, pelo art 93, inciso II, alínea “a”, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Nessa época, consolidou-se para as sociedades cooperativas a apuração das duas contribuições (PIS/Pasep e Cofins) com base nos arts. 2.º e 3.º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, utilizando o regime de incidência cumulativo, permitidas as exclusões das bases de cálculo também concedidas em caráter geral aos demais contribuintes. Em seguida, foram criadas novas exclusões, específicas para as sociedades cooperativas, pelo art. 15 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, de onde se extrai o seguinte excerto (grifos acrescentados):

Art. 15. As sociedades cooperativas poderão, observado o disposto nos arts. 2.º e 3.º da Lei n.º 9.718, de 1998, excluir da base de cálculo da Cofins e do PIS/PASEP:

[...]

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

[...]

§ 2.º 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.

10 Expandindo as hipóteses de exclusões da base de cálculo das contribuições, o art. 17 da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003 previu (grifos acrescentados):

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo alcança os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999. (grifos nossos)

11 Inovando mais uma vez, foram editadas a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, e a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertidas, respectivamente, na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, com a finalidade de instituir o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Na ocasião, as sociedades cooperativas permaneceram sujeitas ao regime de apuração cumulativa das contribuições, de acordo com a redação original do inciso VI do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, e do inciso X do art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002.

12 Posteriormente, ficou estabelecida a adoção do regime de apuração não cumulativa para as cooperativas de produção agropecuária e de consumo, pelas mudanças implementadas por meio da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, e da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, nos textos do inciso VI do art. 10 e do inciso V do art. 15 da Lei nº 10.833 (grifos acrescentados):

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

[...]

VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

13 Logo, as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins aplicáveis às cooperativas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa veiculadas pelo artigo 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo artigo 1º da Lei nº 10.833, de 2003, devem ainda ser ajustadas, no caso das cooperativas de produção agropecuária, pelas exclusões listadas pelo art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e pelo art. 17 da Lei nº 10.864, de 2003. Isto porque, embora originalmente as ditas exclusões se referissem apenas à base de cálculo das cooperativas filiadas ao regime cumulativo, o inciso VI, do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, manteve expressamente o direito a essas mesmas exclusões para as cooperativas de produção agropecuárias, agora filiadas ao regime de apuração não cumulativa.

14 Assim, na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as cooperativas aplicam a mesma sistemática prevista para as demais pessoas

jurídicas, ou seja, calculam a totalidade das receitas obtidas e fazem as exclusões previstas na legislação. Desse modo, ao extinguir a isenção específica para os atos cooperativos de que trata o art. 79 da Lei nº 5.764, de 1971, o legislador instituiu outro tratamento diferenciado, permitindo, além das exclusões de caráter geral (art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998), as exclusões consolidadas na MP no 2.158-35, de 2001 e, no caso das sociedades cooperativas de produção agropecuária, objeto da consulta, também é possível a exclusão dos custos agregados, prevista no art. 17 da Lei 10.684, de 2003.

15 Nesse contexto, com a finalidade de consolidar a legislação em vigor sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas sociedades cooperativas, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 635, de 2006, objeto da dúvida suscitada pela consulente, especificamente quanto aos incisos IV e V do art. 11, transcritos a seguir:

Art. 11. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurada pelas sociedades cooperativas de produção agropecuária, pode ser ajustada, além do disposto no art. 9º, pela:

I - exclusão do valor repassado ao associado, decorrente da comercialização, no mercado interno, de produtos por ele entregues à cooperativa;

II - exclusão das receitas de venda de bens e mercadorias ao associado;

III - exclusão das receitas decorrentes da prestação, ao associado, de serviços especializados aplicáveis na atividade rural, relativos a assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado;

V - dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização;

[...]

§ 3º As exclusões previstas nos incisos II a IV do caput:

I - ocorrerão no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa; e

II - terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos.

[...]

§ 6º A sociedade cooperativa de produção agropecuária, nos meses em que fizer uso de qualquer das exclusões ou deduções de que tratam os incisos I a VII do caput, deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, conforme disposto no art. 28.

[...]

§ 8º Considera-se custo agregado ao produto agropecuário, a que se refere o inciso V do caput, os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens

aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.

[...]

16 Apresentada essa exposição normativa, passa-se à análise da dúvida suscitada, que consiste basicamente em saber:

a) se a receita decorrente da comercialização de produto industrializado composto de matérias-primas adquiridas de cooperados (baru) e de terceiros não cooperados, indústrias e distribuidoras (farinha, açúcar, corantes etc), pode ser excluída da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na forma do inciso IV do artigo 11 da IN SRF n.º 635, de 2006;

b) em caso negativo, se, na forma do inciso V do artigo 11 da IN SRF n.º 635, de 2006, é possível haver parcial dedução da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

c) como deve ser feito o controle, se conforme o custo de aquisição de cada matéria-prima, sendo excluído somente o custo de aquisição da mercadoria de cooperados; se a mão-de-obra direta e indireta aplicadas na produção do produto final pode ser deduzida da base de cálculo; e quais são os custos agregados ao produto agropecuário de que trata a referida norma.

17. Embora as informações tenham sido prestadas de forma genérica e bastante resumida, a consulta será analisada compreendendo-se que a cooperativa recebe a produção do produto primário “baru” *in natura* dos associados e procede à industrialização, adquirindo outras matérias primas a serem agregadas – tudo custeado com seus próprios recursos – e, em seguida, comercializa o produto dela resultante no mercado consumidor.

17.1 Nesse contexto, é relevante observar de imediato que a exclusão da base de cálculo de que trata o inciso IV do art. 11 da IN SRF n.º 635, de 2006, não se refere às receitas decorrentes da comercialização dos produtos industrializados. Essa norma prevê somente a exclusão das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização de produto do associado. Significa dizer que poderá ser excluída da base de cálculo a receita própria que a cooperativa auferir pela industrialização promovida sobre os produtos rurais recebidos dos cooperados, mas não toda a receita dos produtos comercializados.

17.2 Assim, fica evidente que não há permissão legal para a sociedade cooperativa excluir da base de cálculo a receita total da comercialização dos produtos industrializados, conforme pretendido pela consulente. Entretanto, caso a cooperativa aufera receita derivada especificamente do processo de industrialização dos produtos recebidos dos associados, pode promover a exclusão dessa importância da base de cálculo – situação que poderia ocorrer por exemplo se a cooperativa cobrasse dos associados, a título de receita própria, o reembolso dos custos de industrialização dos produtos primários deles recebidos.

17.3 Por outro lado, considerando-se que, no caso concreto, os valores correspondentes aos custos com a industrialização dos produtos recebidos dos cooperados não sejam diretamente cobrados dos associados, mas sim suportados pela cooperativa para

posterior recuperação no momento da comercialização (após a industrialização), não haveria razão para se aplicar a exclusão com fulcro no inciso IV do art. 11 sobre a parcela da receita que, de fato, decorra da industrialização da produção entregue pelos associados, porque nessa situação já se adotaria o ajuste previsto no inciso V do art. 11, isto é, *dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados, quando da sua comercialização*, mencionada pela interessada na segunda parte da consulta.

17.4 Com efeito, os ajustes previstos nos incisos IV e V do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, devem ser adotados de forma integrada, na medida que, se não tiver sido excluída a parcela da receita decorrente da industrialização do produto agropecuário recebido dos associados, poderão ser deduzidos os custos agregados pela cooperativa a esse produto, quando da sua comercialização. Interpreta-se sistematicamente as duas normas, tendo em vista que, se a situação comportar a exclusão da parcela da receita obtida pela industrialização, não fará mais sentido efetuar a dedução dos custos agregados ao produto, quando esses custos estiverem embutidos no preço de comercialização do produto final.

17.5 Caso a cooperativa adquira também o produto primário de não cooperados, com relação a estes produtos e aos custos a eles agregados não poderá fazer uso das exclusões previstas nos incisos IV e V do art. 11 da IN RFB nº 635, de 2006. Nessa situação, deverá ser feito um rateio para definir quais frações poderão ser submetidas aos ajustes mencionados no incisos IV e V do art. 11 da IN RFB nº 635, de 2006.

17.6 De acordo com o § 3º do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, as exclusões devem ser efetuadas no mês da emissão da nota fiscal correspondente a venda de bens e mercadorias e/ou prestação de serviços pela cooperativa e terão as operações que as originaram contabilizadas destacadamente, sujeitas à comprovação mediante documentação hábil e idônea, com a identificação do associado, do valor, da espécie e quantidade dos bens, mercadorias ou serviços vendidos.

17.7 Quanto à definição de custo agregado, por meio do § 8º do art. 11 da IN SRF nº 635, de 24 de março de 2006, a RFB divulgou o seguinte entendimento: *considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado.*

17.8 Finalmente, é importante acrescentar que, de conformidade com o previsto no § 6º do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006, nos meses em que a sociedade cooperativa fizer uso de qualquer das exclusões ou deduções de que tratam os incisos I a VII do caput do mesmo artigo mencionado, **deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários**, conforme disposto no art. 28 da Instrução Normativa:

Art.28 São contribuintes, na hipótese do inciso III do art. 1º:

[...]

III - a sociedade cooperativa de produção agropecuária que fizer uso das deduções e exclusões da base de cálculo de que tratam os incisos I a VII do art. 11;

[...]

18 No que tange à parte da consulta formulada de maneira genérica, sem descrever completamente os fatos a que se referem, com indagações vagas sobre como efetuar os controles dos custos de matéria-prima e de mão de obra, constata-se o manifesto interesse da consulente em obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal, o que é incompatível com o processo de consulta, que nesse ponto não produzirá efeitos, devendo ser declarada ineficaz, com base nos incisos XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, *ipsis litteris*:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

[...]

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Conclusão

19 À vista do exposto, conclui-se:

a) a exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso IV da IN SRF nº 635, de 2006, não alcança o total das receitas decorrentes da “comercialização” dos produtos industrializados pela sociedade cooperativa de produção agropecuária, mas somente a parcela das receitas auferidas pela própria cooperativa em decorrência do “beneficiamento”, “armazenamento” e “industrialização” realizados sobre o produto do associado;

b) se os valores correspondentes aos custos com a industrialização dos produtos recebidos dos associados forem suportados pela cooperativa para posterior recuperação no momento da comercialização, não se aplica a exclusão da parcela da receita que, de fato, decorra da industrialização do produto entregue pelos associados, porque nessa situação aplica-se a dedução dos custos agregados ao produto agropecuário dos associados prevista no inciso V do art. 11 da IN SRF nº 635, de 2006;

c) caso a cooperativa adquira, também, o produto primário de não cooperados, com relação a estes produtos e aos custos a eles agregados não poderá fazer uso das exclusões previstas nos incisos IV e V do art. 11 da IN RFB nº 635, de 2006; nessa situação, deverá ser feito um rateio para definir quais frações poderão ser submetidas aos ajustes mencionados nos incisos IV e V do art. 11 da IN RFB nº 635, de 2006;

d) considera-se custo agregado ao produto agropecuário os dispêndios pagos ou incorridos com matéria-prima, mão-de-obra, encargos sociais, locação, manutenção, depreciação e demais bens aplicados na produção, beneficiamento ou acondicionamento e os

decorrentes de operações de parcerias e integração entre a cooperativa e o associado, bem assim os custos de comercialização ou armazenamento do produto entregue pelo cooperado;

e) nos meses em que a sociedade cooperativa fizer uso de qualquer das exclusões ou deduções de que tratam os incisos I a VII do *caput* do art. 11 da IN SRF n.º 635, de 2006, **deverá, também, efetuar o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários**, conforme disposto no § 6º do art 11 e no art. 28 dessa Instrução Normativa;

f) com base nos incisos XI e XIV do art. 18 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, deve ser declarada ineficaz a consulta com relação ao questionamento sobre como efetuar os controles dos custos de matéria-prima e de mão de obra, tendo em vista que, nesse ponto, a dúvida foi suscitada de forma genérica, sem descrever completamente os fatos, com indagações vagas, transparecendo o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal.

20. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit - 9ª RF- Substituto

21. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

22. Aprovo a Solução de Consulta e a Declaração de Ineficácia. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit