



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10183.721569/2017-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.643 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de junho de 2023  
**Recorrente** COOPNOROESTE - COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DO OESTE DE MATO GROSSO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

CUSTOS/DESPESAS. EMBALAGEM. MATERIAL SECUNDÁRIO. UTILIZAÇÃO. PRODUTOS DESTINADOS À VENDA. CRÉDITO. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagem e material secundário utilizados na produção dos bens destinados à venda, leite UHT (longa vida), bebidas lácteas, queijos e outros derivados do leite, integram o custo de produção industrial destes bens, enquadram-se no conceito de insumos e dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

CUSTOS. LEITE UHT. ENVASAMENTO. CONTRATAÇÃO. TERCEIROS. PESSOA JURÍDICA. CRÉDITOS, DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos com envasamento de leite UHT (leite longa vida) contratados com terceiros, pessoas jurídicas, integram o custo de produção deste produto, classificam-se como insumos e dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

LEITE IN NATURA. FRETES. PAGOS A PESSOAS JURÍDICAS. CRÉDITOS, DESCONTOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com fretes para o transporte do leite in natura, adquirido/recebido de cooperados, utilizado como insumo (matéria-prima) no processamento e/ ou produção dos produtos lácteos destinados à venda dão direito ao desconto de créditos da contribuição.

CUSTOS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. CRÉDITOS, DESCONTO. POSSIBILIDADE.

O custo com a demanda contratada de energia elétrica integra o custo da energia consumida no estabelecimento da pessoa jurídica, enquadra-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, dá direito ao desconto de crédito.

SERVIÇOS. FRETE. TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

É permitido o desconto de crédito da contribuição sobre valores de frete pagos no transporte de produtos acabados, em função de os mesmos se enquadrarem no conceito de insumos, por comporem o custo da operação de venda, previsto no artigo 3º, IX c/c artigo 15, II da Lei nº 10.833/2003.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EDIFICAÇÕES. VALOR DE AQUISIÇÃO. CRÉDITOS. GLOSA. REVERSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A reversão da glosa de créditos descontados sobre os valores de aquisição de máquinas e equipamentos e edificações depende da comprovação de que tais bens foram adquiridos no período objeto do PER/Dcomp em discussão e de que foram onerados pelas contribuições, mediante a apresentação das respectivas notas fiscais de aquisição,

RATEIO PROPORCIONAL. RECEITA BRUTA. VENDAS. MERCADO INTERNO. COEFICIENTE. CRÉDITOS. APURAÇÃO. RECEITA DE ATOS COOPERATIVOS.

No cálculo do rateio proporcional da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, para a determinação dos créditos descontados de insumos utilizados na produção dos bens vendidos no mercado interno, cujas vendas, parte está sujeita ao pagamento das contribuições pelo regime não cumulativo e parte à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, a receita decorrente de atos cooperativos deve ser incluída no total da receita bruta, inexistindo amparo legal para sua exclusão.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas: (1) sobre os custos com embalagens e materiais secundários utilizados na produção dos produtos lácteos (leite pasteurizado, leite longa vida e derivados da industrialização do leite in natura, tais como queijos, iogurtes, manteiga, requeijão e outros; (2) dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre custos incorridos com envase do leite UHT (longa vida) pagos a terceiros (pessoas jurídicas), efetivamente comprovados com Notas Fiscais de Serviços, e sobre as despesas com frete para o transporte de leite in natura das propriedades rurais até a usina de beneficiamento/industrialização, contratados com terceiros (pessoas jurídicas), comprovados mediante Notas Fiscais de Serviços e/ ou Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga (CTRC); (3) derivadas do rateio de créditos da forma realizada pela fiscalização. Por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas: (1) sobre fretes para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, vencidos os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes (Relator), Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, que negam provimento ao recurso voluntário nesse tópico e (2) sobre o custo da demanda da energia elétrica contratada, vencidos os Conselheiros Semíramis de Oliveira Duro e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, que negavam provimento ao recurso voluntário neste tema. Julgamento realizado na sessão do período da tarde do dia 27/06/2023. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-012.642, de 28 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10183.721567/2017-22, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente), Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa e Semíramis de Oliveira Duro.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada contra o Despacho Decisório que deferiu em parte o Pedido de Ressarcimento (PER), objeto deste processo administrativo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil deferiu em parte o PER sob o fundamento de que o contribuinte descontou créditos de custos/despesas que não dão direito à créditos e ainda se equivocou no rateio proporcional para o cálculo do coeficiente utilizado na determinação dos créditos descontados, conforme despacho decisório constante nos autos.

Intimado do despacho decisório, a recorrente apresentou manifestação de inconformidade, alegando em síntese que, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, tem direito ao ressarcimento dos créditos descontados sobre os custos/despesas incorridos com: 1) lenha para caldeira e óleo diesel; 2) embalagem/material/secundário; 3) serviços utilizados como insumos (despesas com frete de leite in natura e serviço de industrialização); 4) armazenagem de mercadoria e fretes nas operações de venda; 5) energia elétrica (demanda contratada); 6) máquinas e equipamentos – motivo: CST – Edificações e máquinas e equipamentos; e, 7) método de determinação dos créditos – rateio auferida.

Analizada a manifestação de inconformidade, aquela DRJ julgou-a procedente em parte, conforme Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-PASEP/COFINS

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Dão origem a crédito na apuração não cumulativa os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17 de dezembro de 2018, que consolidou a interpretação da Receita Federal sobre o tema com base nos entendimentos contidos no Acórdão do REsp 1.221.170/PR e na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. LENHA PARA CALDEIRA E ÓLEO DIESEL.

São considerados insumos geradores de créditos das contribuições os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA.**

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados entre os seus diferentes estabelecimentos.

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. ENERGIA ELÉTRICA.**

Por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não gerando crédito o valor incluído na fatura correspondente à contribuição para o custeio da iluminação pública, os encargos financeiros cobrados na fatura de energia elétrica a título de demanda contratada, contribuição de iluminação pública, juros e multa por atraso no pagamento da fatura.

**APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. EDIFICAÇÕES.**

É reconhecido o direito ao desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, devidamente comprovadas por meio de notas fiscais.

**COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. INSUMOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO, ARMAZENAMENTO E INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRODUTO DO ASSOCIADO (EMBALAGEM, MATERIAL SECUNDÁRIO UTILIZADO NA INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS, ENVASE DE LEITE UHT, FRETE DE LEITE *IN NATURA*). COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

A exclusão, da base de cálculo, das receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado não correspondem à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência, de modo que os créditos vinculados à receita de venda de cooperativas não são passíveis de compensação com outros tributos ou de ressarcimento, exceto em caso de previsão legal específica. Inteligência da Solução de Divergência nº 1 - COSIT, de 21 de janeiro de 2019.

**COOPERATIVA DE PRODUÇÃO AGROPECUÁRIA. MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DOS CRÉDITOS. RATEIO DA RECEITA AUFERIDA.**

Para fins de determinação dos créditos, não são computadas, no rateio da receita auferida, as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização do produto do associado, uma vez que não correspondem à isenção, suspensão, alíquota zero ou não incidência.

Inteligência da Solução de Divergência nº 1 - COSIT, de 21 de janeiro de 2019.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.**

A prova documental referente a direito creditório alegado em pedido de ressarcimento deve ser apresentada juntamente com a manifestação de inconformidade, para fins de seu eventual deferimento.

Intimada dessa decisão, a recorrente interpôs recurso voluntário, requerendo sua reforma para que se defira, na íntegra, o valor do ressarcimento pleiteado, alegando em síntese que, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, tem direito de descontar créditos do

PIS/Cofins sobre os custos/despesas incorridos com: 1) embalagem/material secundário: as embalagens e materiais secundários constituem insumos do seu processo produtivo, sendo que o fato de integrarem os produtos derivados do leite recebido de seus cooperados, para industrialização cujas vendas estão sujeitos à alíquota zero não impede o desconto de créditos sobre tais custos/despesas e, conseqüentemente, o ressarcimento do saldo credor trimestral; 2) serviços utilizados como insumo – despesas com frete de leite in natura e serviço de industrialização: trata-se de serviços e fretes que dão direito ao desconto de créditos, conforme previsto no inciso II do art. 3º das referidas leis; assim como no item anterior, o fato de as vendas dos produtos estarem sujeitas à alíquota zero e de se tratar de cooperativa não impede o creditamento/ressarcimento; 3) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda: a própria legislação prevê o desconto de créditos sobre tais despesas, conforme disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 que trata da Cofins e que foi estendido ao PIS; os produtos são transferidos para os centros de distribuição para posteriores vendas; assim, tais fretes são considerados despesas nas operações de venda; 4) energia elétrica: o custo com demanda da energia contratada é uma imposição aos grandes consumidores; o custo da demanda contratada, de fato, integra o custo da energia consumida e tem como objetivo a garantia do fornecimento contínuo; assim, nos termos do XXI do art. 2º da Resolução nº 414/2010, da ANEEL, deve ser pago integralmente independentemente de ser ou não utilizada; 5) máquinas e equipamentos – motivo: CST não tributado – edificações: neste item, alegou que a comprovação dos créditos foi realizada na manifestação de inconformidade; nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72; segundo este dispositivo, as provas devem ser juntadas no momento de sua apresentação; assim, a juntada foi oportuna e merece ser analisada; e, 6) por último questionou o método de determinação dos créditos por meio do rateio da receita bruta auferida: alegou que a Fiscalização excluiu da receita operacional bruta as receitas decorrentes de atos cooperados; contudo, inexistiu base legal ou fática para tal exclusão; *“tanto é verdade que o próprio guia prático da EDF Contribuições orienta que devem ser informadas, para fins de rateio, as receitas brutas auferidas pela pessoa jurídica vinculada a receitas tributadas e as receitas brutas”*.

Em síntese, 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 condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto ao mérito, exceto quanto aos fretes para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

O recurso voluntário interposto atende aos requisitos do art. 67 do Anexo II do RICARF; assim, dele conheço.

As matérias em discussão nesta fase recursal abrangem o direito de o contribuinte descontar créditos de contribuições sobre os custos/despesas

incorridos com: 1) embalagem e material secundário; 2) serviços utilizados como insumo – despesas com frete de leite in natura e serviço de industrialização; 3) armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda; 4) energia elétrica (demanda). 5) máquinas e equipamentos – motivo: CST não tributado – edificações; e, 6) por último questionou o método de determinação dos créditos por meio do rateio da receita bruta auferida.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que instituíram o regime não cumulativo para o PIS e para a Cofins, respectivamente, vigentes à época dos fatos geradores, objeto do PER em discussão, assim dispunham, quanto ao desconto de créditos destas contribuições:

-Lei nº 10.637/2002:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

(...)

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês;

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

**-Lei nº 10.833/2003:**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

(...)

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:

(...)

II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei;

(...)

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;

(...)

Segundo os dispositivos citados e transcritos, as aquisições de bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e/ ou na fabricação de bens e produtos destinados à venda, geram créditos das contribuições, bem como os custos com energia e as despesas com encargos de depreciação e/ ou amortização de bens do ativo imobilizado, utilizados na produção dos bens destinados à venda.

No julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em 22 de fevereiro de 2018, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, sob o rito de recursos repetitivos, que devem ser considerados insumos, nos termos do inc. II dos arts. 3º, citados e transcritos anteriormente, os custos/despesas que direta e/ ou indiretamente são essenciais e/ ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo contribuinte.

Consoante à decisão do STJ "**o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impossibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**".

Em face do entendimento do STJ, no referido REsp, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, autorizando seus procuradores à dispensa de contestar e de recorrer contra decisão desfavorável à União Federal, quanto ao conceito de insumos e respectivo direito de se aproveitar créditos sobre insumos, nos termos definidos naquele

julgamento, observada a particularidade do processo produtivo de cada contribuinte.

No presente caso, o contribuinte é uma sociedade cooperativa de produção agroindustrial, que tem como atividades econômicas, dentre outras, a recepção, beneficiamento e industrialização de leite in natura, recebido dos produtores rurais cooperados, produzindo leite pasteurizado, leite longa vida, queijos, manteiga e outros derivados.

Assim, com fundamento nos dispositivos legais citados e transcritos, no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e na atividade econômica desenvolvida pela recorrente, passemos à análise das glosas dos créditos expressamente impugnadas nesta fase recursal.

#### 1) Embalagem/material secundário

A recorrente contestou a glosa dos créditos sobre os custos/despesas incorridos com embalagens e materiais secundários utilizados nos produtos fabricados e vendidos por ela.

A própria Fiscalização reconheceu no Relatório Fiscal elaborado por ela, às fls. 6297/6299, que tais custos/despesas enquadram-se no conceito de insumos, inclusive, naquele definido pela RFB nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Contudo, glosou os créditos sob o fundamento de que se trata de operações decorrentes de atos cooperativos que não estariam amparados pelo disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, c/c o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18/05/2005.

Esses diplomas legais assim dispõem:

#### - Lei nº 11.033, de 21/12/2004:

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.

#### - Lei nº 11.116, de 18/05/2005:

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:

(...);

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 trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Ao contrário do entendimento da Fiscalização, em ambas as leis, inexistente vedação ao ressarcimento do saldo credor trimestral de créditos descontados, nos termos do inciso II dos arts. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, vinculados à produção de bens destinados a vendas

efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência do PIS e da Cofins, por parte das sociedades cooperativas.

Também a IN RFB nº 1.911, de 15/10/2019, ao tratar do ressarcimento desses créditos não impôs tal vedação às sociedades cooperativas, conforme se verifica:

DOS CRÉDITOS VINCULADOS ÀS VENDAS EFETUADAS COM SUSPENSÃO, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA

Art. 229. O saldo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma dos arts. 166 a 186 e 190, e dos arts. 204 a 213, acumulado ao final de cada trimestre-calendário em virtude do disposto no art. 162, poderá ser objeto de (Lei nº 11.116, de 2005, art. 16):

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, observada a IN RFB nº 1.717, de 2017; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a IN RFB nº 1.717, de 2017.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência, observado o disposto nos §§ 2º a 5º do art. 226 (Lei nº 11.116, de 2005, art. 16; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, § 3º, e art. 15, inciso III, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

Segundo este dispositivo legal, a única exigência, conforme consta expressamente do parágrafo único, é a observância do disposto nos §§ 2º a 5º do art. 226 da Instrução Normativa.

Assim, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os custos com embalagens e materiais secundários utilizados na produção dos produtos lácteos (leite pasteurizado, leite longa vida e derivados da industrialização do leite in natura, tais como queijos, iogurtes, manteiga, requeijão e outros), deve ser revertida.

2) Serviços utilizados como insumo – despesas com frete de leite in natura e serviço de industrialização

Segundo consta do Relatório Fiscal, os serviços utilizados como insumos referem-se aos custos contratados com terceiros pessoas jurídicas para envase de leite UHT (longa vida), sendo que as despesas com frete de leite in natura correspondem ao seu transporte das propriedades rurais para a usina de industrialização.

A glosa efetuada pela Fiscalização e mantida pela DRJ, assim como item anterior (1), teve o mesmo fundamento, ou seja, de que se trata de operações decorrentes de atos cooperativos que não estariam amparados pelo disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, c/c o art. 16 da Lei nº 11.116, de 18/05/2005

Também conforme demonstrado no item 1, inexistia vedação legal que impeça as sociedades cooperativas de descontar créditos dos custos/despesas incorridos a produção de bens destinados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Portanto, com a mesma fundamentação do item 1, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre custos incorridos com envase do leite

UHT (longa vida) pagos a terceiros (pessoas jurídicas), efetivamente comprovados com Notas Fiscais de Serviços, e sobre as despesas com frete para o transporte de leite in natura das propriedades rurais até a usina de beneficiamento/industrialização, contratados com terceiros (pessoas jurídicas), comprovados mediante Notas Fiscais de Serviços e/ou Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga (CTRC), deve ser revertida.

#### 4) Energia elétrica (demanda)

Os custos com energia elétrica correspondentes à demanda contratada integram o custo da energia adquirida e paga à concessionária e distribuidora de energia elétrica.

Assim, tais custos geram créditos das contribuições, nos termos dos incisos IX e III do artigo 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, citados e transcritos anteriormente. Além disto, em razão da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, enquadram-se no conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Assim sendo, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre o custo da demanda da energia elétrica contratada, deve ser revertida.

#### 5) Máquinas e equipamentos – motivo: CST não tributado – edificações e máquinas e equipamentos

De acordo com Relatório Fiscal, item 5, às fls. 6302/6304, a glosa de créditos descontados sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado referem-se ao desconto indevido de créditos sobre o valor de aquisição dos respectivos bens.

Ainda segundo aquele relatório, ***“O contribuinte foi intimado por meio da Intimação Seort – DRF – Cuiabá/MT nº 0564/2017 (fls. 8 a 10) a apresentar detalhadamente, em planilha digital, memória de cálculo quanto aos créditos sobre “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)”, e cópias de notas fiscais digitalizadas em formato PDF ou chave de acesso se for nota fiscal eletrônica...”***.

Em atendimento àquela intimação, foi apresentada uma planilha contendo uma relação de quatro notas fiscais do ativo imobilizado e a planilha de controle de ativo às fls. 850/852, contendo, dentre outras informações: o número das quatro notas, a discriminação dos bens e suas funções, o CST, a forma de cálculo, os diplomas legais em que fundamentou os descontos.

A Lei nº 11.774/2008, art. 1º no qual o contribuinte fundamentou o desconto dos créditos, assim dispõe:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da

Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma:

(...);

XI – no prazo de 1 (um) mês, no caso de aquisições ocorridas em junho de 2012; e

XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

(...).

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos bens novos adquiridos ou recebidos a partir de 3 de agosto de 2011.

(...).

Nesta fase recursal, a recorrente limitou-se a afirmar que “**...comprovação do crédito fora realizado na Manifestação de Inconformidade, no mesmo formato solicitado pela autoridade fiscal na Intimação nº 0564/2017-SEORT/DRF-Cuiabá/MT, itens I e J.**”.

Do exame da planilha apresentada, verificamos que apenas o desconto sobre o bem adquirido por meio da Nota Fiscal nº 65, datada de 21/07/2015, emitida por N. Rejane Carneiro de Barros EIRELI, no valor de R\$2.700,00, foi glosado pela Fiscalização, sob o fundamento de que a aquisição foi desonerada da contribuição. O código CST 99 constante da nota fiscal indica que se trata de operação não tributada pelas contribuições para o PIS e Cofins.

Para as outras três notas fiscais, o crédito foi reconhecido pela Fiscalização. Ressaltamos que não foram apresentadas outras notas fiscais nem informados outros números na planilha e, ainda que, aquele dispositivo não se aplica a edificações/instalações.

Dessa forma, a glosa dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre os valores de aquisições de máquinas, equipamentos e edificações deve ser mantida.

6) Rateio da receita bruta para determinação dos créditos descontáveis

Segundo consta do Relatório Fiscal às fls. 6312/6314, “**o contribuinte optou pelo Método de Determinação dos Créditos com base na Proporção da Receita Bruta Auferida no Mercado Interno, ou seja, pelo método do Rateio dos créditos entre as Receitas Tributadas no Mercado Interno e as Receitas Não Tributadas no Mercado Interno**”.

A Fiscalização utilizou esse mesmo método, contudo, no cálculo do coeficiente excluiu da receita bruta o valor das receitas decorrentes de atos cooperativos, ou seja, da venda de bens resultantes do beneficiamento/industrialização do leite in natura recebido dos produtores rurais cooperados.

A recorrente discordou dessa forma de cálculo, sob o fundamento de que inexistente amparo legal para a exclusão das receitas decorrentes de atos cooperados da receita bruta para a determinação dos créditos descontados.

O método de rateio da receita bruta para determinação dos créditos descontáveis dos custos/despesas com insumos e serviços utilizados como insumos, para os casos em que os contribuintes têm parte da receita tributada sob o regime da cumulatividade e parte não tributada, está previsto nos §§ 7º, 8º, e 9º do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, citados e transcritos anteriormente.

A IN RFB nº 1.911/2019, assim dispõe sobre o rateio

Art. 226. Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação a apenas parte de suas receitas, o crédito deve ser calculado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 7º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 7º; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deve registrar, a cada mês, destacadamente para a modalidade de incidência referida no caput e para aquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, as parcelas:

I - dos custos, das despesas e dos encargos de que tratam os arts. 171, 173 e 181, observado o disposto no art. 164; e

II - do custo de aquisição dos bens e serviços de que trata o art. 171 adquiridos de pessoas físicas, observado o disposto nos arts. 504 a 530.

§ 2º Para efeito do disposto neste artigo, o valor a ser registrado deve ser determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º, incisos I e II; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, incisos I e II):

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns à relação percentual existente entre a receita bruta sujeita ao regime de apuração não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

§ 3º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso I do § 2º, devem ser aplicados sobre o valor de aquisição de insumos, dos custos e das despesas, referentes ao mês de apuração, critérios de apropriação por rateio que confirmem adequada distribuição entre os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa e os encargos vinculados às receitas submetidas ao regime de apuração cumulativa.

§ 4º Para apuração do crédito decorrente de encargos comuns, na hipótese do inciso II do § 1º, a receita bruta total objeto do rateio proporcional corresponderá à soma das receitas de venda de bens e serviços auferidas pela pessoa jurídica nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º).

§ 5º O método eleito pela pessoa jurídica, referido no § 2º, deve ser aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, tendo de ser o mesmo para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 9º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 9º).

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se independentemente de os créditos serem decorrentes de operações relativas ao mercado interno ou do pagamento das contribuições incidentes na importação (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 5º).

**§ 7º O disposto neste artigo aplica-se também para apuração dos créditos vinculados às receitas de exportação e às receitas sujeitas a suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 8º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 8º, e art. 6º, § 3º; e Lei nº 11.033, de 2004, art. 17). (destaque não original)**

Conforme disposto no § 4º do art. 226 da referida IN, citado e transcrito acima, para apuração dos créditos das contribuições decorrentes dos encargos comum, a receita bruta total objeto do rateio proporcional corresponderá à soma das receitas de venda de bens e serviços auferidas pela pessoa jurídica nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 1º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 1º). Já o § 7º determina que o disposto naquele artigo aplica-se também às receitas sujeitas à suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições.

Assim, o rateio proporcional para a apuração dos créditos deve ser feito incluindo na receita bruta total, o total das receitas auferidas pela recorrente, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Portanto, a glosa de créditos decorrente do rateio utilizado pela Fiscalização deve ser revertida.

Quanto aos fretes para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Com a devida vênia e o máximo respeito ao bem relatado voto, fui designado para redigir o voto vencedor desta Turma que, por maioria de votos, discordou em apenas um ponto com o Ilustre Relator.

O ponto de discordância refere-se à questão do direito ao desconto de créditos sobre valores de fretes pagos no transporte de produtos acabados.

Como já descrito pelo I. Relator em seu voto :

A Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, inciso IX, admite o desconto de créditos da Cofins não cumulativa, calculados sobre despesas com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Este direito foi estendido para PIS, conforme disposto no art. 15, inciso IX, dessa mesma lei.

Conforme reconhecido pela própria recorrente em seu recurso voluntário, as alegadas despesas com armazenagem de mercadoria e fretes na operação de venda, de fato, foram despesas incorridas com a transferência de produtos acabados entre seus estabelecimentos (centros de distribuição).

Entendemos que tais despesas com frete compõem o custo da operação de venda, uma vez que a transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa constitui operação de venda, uma

vez que a operação de venda é composta por várias fases, sendo que uma delas é justamente o transporte de produtos acabados entre centros de distribuição, como no caso em exame.

Portanto, é permitido o desconto de crédito da contribuição sobre valores de frete pagos no transporte de produtos acabados, em função de os mesmos se enquadrarem no conceito de insumos, por comporem o custo da operação de venda, previsto no artigo 3º, IX c/c artigo 15, II da Lei nº 10.833/2003.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas: (1) sobre os custos com embalagens e materiais secundários utilizados na produção dos produtos lácteos (leite pasteurizado, leite longa vida e derivados da industrialização do leite in natura, tais como queijos, iogurtes, manteiga, requeijão e outros; (2) dos créditos, efetuada pela Fiscalização, sobre custos incorridos com envase do leite UHT (longa vida) pagos a terceiros (pessoas jurídicas), efetivamente comprovados com Notas Fiscais de Serviços, e sobre as despesas com frete para o transporte de leite in natura das propriedades rurais até a usina de beneficiamento/industrialização, contratados com terceiros (pessoas jurídicas), comprovados mediante Notas Fiscais de Serviços e/ ou Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga (CTRC); (3) derivadas do rateio de créditos da forma realizada pela fiscalização; (4) sobre fretes para o transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte e (5) sobre o custo da demanda da energia elétrica contratada.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator