



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.901573/2014-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.165 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de junho de 2021
Recorrente COOP AGRIC JUAZEIRO DA BAHIA RESP LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de ressarcimento no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.

DEFINITIVIDADE DA DECISÃO RECORRIDA.

Nos termos da previsão contida no § único, do artigo 42, do Decreto nº 70.235/72, serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

FALTA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO

Não se conhece de matéria arguida em sede recursal, quando a decisão recorrida acolheu as pretensões da parte interessada.

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 03/09/2007

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS DE DEMANDA CONTRATADA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos com demanda contratada de energia elétrica adquirida de terceiros.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. MONITORAMENTO DE PRODUTOS E RETIRADA DE AMOSTRAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Gastos com monitoramento e retirada de amostras não se subsomem ao conceito de insumos no âmbito das contribuições não-cumulativas nem tampouco podem ser considerados gastos com armazenagem e frete nas operações de vendas, sendo indevido o creditamento de referidos gastos.

CREDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. ART. 31, LEI Nº 10.865/2004.

Vedado o creditamento relativo a encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30 de abril de 2004.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar parcialmente provimento para reverter as glosas em relação aos custos com a demanda contratada de energia elétrica, com as despesas com energia para refrigeração na armazenagem e com os custos com o aparelho denominado “Termógrafo Sensitch Temptale 4”. Vencidos os conselheiros: Vinícius Guimarães que revertia a glosa do valor da energia consumida e não a contratada e, não revertia as despesas com energia para refrigeração na armazenagem; Jorge Lima Abud que revertiam a glosa do valor da energia consumida e não a contratada e não revertia as despesas com energia para refrigeração na armazenagem; Larissa Nunes Girard que revertia a glosa do valor da energia consumida e não a contratada; Walker Araújo (Relator) que revertia as despesas com monitoramento e retirada de amostras; Denise Madalena Green que revertia as despesas com monitoramento e retirada de amostras; José Renato Pereira de Deus que revertia as despesas com monitoramento e retirada de amostras; Raphael Madeira Abad que revertia as despesas com monitoramento e retirada de amostras. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Vinícius Guimarães sobre a impossibilidade de reversão das glosas referentes os despesas com monitoramento e retirada de amostras. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-011.162, de 22 de junho de 2021, prolatado no julgamento do processo 10530.901570/2014-98, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Relatório

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

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, para reconhecer como passível de ressarcimento a título de crédito de PIS mercado interno do período de apuração, adicionalmente ao valor já reconhecido pela DRF de origem, mantendo as demais glosas objeto do pedido de ressarcimento.

Em sede recursal, a Recorrente pleiteia (i) homologação tácita do crédito objeto do pedido de ressarcimento; (ii) a reversão das glosas em relação as despesas com energia elétrica; armazenagem e frete sobre vendas; encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado; devolução de vendas; bens utilizados como insumo; e a correção monetário dos créditos.

Ato contínuo, este Conselho houve bem determinar a conversão do processo em diligência para que fosse carreado cópias dos documentos que subsidiaram a análise do direito de crédito aqui apreciado. Cumprida diligência, os autos retornaram para julgamento.

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:¹

I - Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo, posto que apresentado dentro do prazo de 30 (trinta) dias, previsto no Decreto nº 70.235/72.

II – Preliminar

II.1. – Homologação Tácita dos Pedido de Ressarcimento

A Recorrente apresenta argumento preliminar acusando a decadência do Pedido de Ressarcimento (homologação tácita). A interpretação é de que há um paralelo entre o exame do lançamento por homologação e o exame de Pedido de Ressarcimento. Para ambos, foi estipulado o prazo de cinco anos. Para o lançamento por homologação, no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, CTN. Para o pedido de Ressarcimento, no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996. O ato foi redigido com o seguinte teor:

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Da leitura do §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, é fácil deduzir a confusão feita pelo contribuinte. O prazo de que trata o referido dispositivo é para a homologação da compensação, a que se dá o nome de homologação tácita, isto é, homologação pelo

¹ Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

decurso do prazo de cinco anos da apresentação da declaração de compensação, sem que sobre ela tenha havido a oportuna manifestação da autoridade competente.

Não trata o dispositivo legal de prazo para o exame do Pedido de Ressarcimento, que obviamente é objetivo distinto da compensação, não obstante a declaração de compensação ser precedida de análise de crédito. Só se dispensará o exame de Pedido de Ressarcimento, ou melhor, do saldo credor, se coincidirem em seus montantes crédito requerido e débitos a compensar. Contrário senso, o pedido de ressarcimento sempre será examinado, independentemente do momento em que o faça a autoridade competente, o que não ocorre com a declaração de compensação que poderá ser homologada tacitamente. Se o interesse do contribuinte é de que seja declarada a homologação tácita, há de se verificar a ocorrência do instituto previsto na Lei nº 9.430, de 1996, ainda mais porque é questão de ordem pública e deve sempre ser apreciada pela autoridade administrativa, ainda que não mencionada pelo contribuinte.

Em não havendo previsão legal para a homologação tácita de pedidos de ressarcimento, válido é o Despacho Decisório.

A respeito disso, esta Turma já se debruçou sobre o tema, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/01/2007

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de ressarcimento no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento. (acórdão 3302-007.954 – Relator Vinícius Guimarães).

Desta forma, afasta-se o pedido feito pela Recorrente.

Mérito

O cerne do litígio envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. A respeito do conceito de insumo, principalmente no âmbito deste colegiado, adoto e transcrevo o voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède no processo 13656.721092/2015-97.

"Relativamente à definição de insumos, a não-cumulatividade das contribuições, embora estabelecida sem os parâmetros constitucionais relativos ao ICMS e IPI, foi operacionalizada mediante o confronto entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei. A apuração de créditos básicos foi dada pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, cujas atuais redações seguem abaixo:

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: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - (VETADO)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A regulamentação da definição de insumo foi dada, inicialmente, pelo artigo 66 da IN SRF nº 247/2002, e artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, as quais adotaram um entendimento restritivo, calcado na legislação do IPI, especialmente quanto à expressão de bens utilizados como insumos:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 5º Para os efeitos da alínea " b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

A partir destas disposições, três correntes se formaram: a defendida pela Receita Federal, corroborada em julgamentos deste Conselho, que utiliza a definição de insumos da legislação do IPI, em especial dos Pareceres Normativos CST nº 181/1974 e nº 65/1979. Uma segunda corrente que defende que o conceito de insumos equivaleria aos custos e despesas necessários à obtenção da receita, em similaridade com os custos e despesas dedutíveis para o IRPJ, dispostos nos artigos 289, 290, 291 e 299 do RIR/99.

Por fim, uma terceira corrente, que defendeu, com variações, um meio termo, ou seja, que a definição de insumos não se restringe à definição dada pela legislação do IPI e nem deve ser tão abrangente quanto a legislação do imposto de renda.

Todavia, o STJ julgou a matéria, na sistemática de como recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte,

dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena Costa:

"Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a

custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

A PGFN opôs embargos de declaração e o contribuinte interpôs recurso extraordinário. Não obstante a ausência de julgamento dos embargos opostos, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018, com a seguinte ementa:

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

O item 42 da nota reproduz o acatamento da definição dada no julgamento do repetitivo, nos seguintes termos:

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

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

[...]

64. Feitas essas considerações, conclui-se que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

"(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

65. Considerando a pacificação da temática no âmbito do STJ sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC) e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, a matéria apreciada enquadra-se na previsão do art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de

2002[5] (incluído pela Lei nº 12.844, de 2013), c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, os quais autorizam a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

66. O entendimento firmado pelo STJ deverá, ainda, ser observado no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19, da Lei nº 10.522, de 2002[6], cumprindo-lhe, inclusive, promover a adequação dos atos normativos pertinentes (art. 6º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014).

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

V Encaminhamentos

69. Ante o exposto, propõe-se seja autorizada a dispensa de contestação e recursos sobre o tema em enfoque, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:"

Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”;

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Referido parecer, analisando o julgamento do REsp 1.221.170/PR, reconheceu a possibilidade de tomada de créditos como insumos em atividades de produção como um todo, ou seja, reconhecendo o insumo do insumo (item 3 do parecer), EPI, testes de qualidade de produtos, tratamento de efluentes do processo produtivo, vacinas aplicadas em rebanhos (item 4 do parecer), instalação de selos exigidos pelo MAPA, inclusive o transporte para tanto (item 5 do parecer), os dispêndios com a formação de bens sujeitos à exaustão, despesas do imobilizado lançadas diretamente no resultado, despesas de manutenção dos ativos responsáveis pela produção do insumo e o do produto, moldes e modelos, inspeções regulares em bens do ativo imobilizado da produção, materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização dos ativos produtivos (item 7 do parecer), dispêndios de desenvolvimento que resulte em ativo intangível que efetivamente resulte em insumo ou em produto destinado à venda ou em prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com combustíveis e lubrificantes em a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte (item 10 do parecer), testes de qualidade de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, materiais fornecidos na prestação de serviços (item 11 do parecer).

Por outro lado, entendeu que o julgamento não daria margem à tomada de créditos de insumos nas atividades de revenda de bens (item 2 do parecer), alvará de funcionamento e atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços (item 4 do parecer), transporte de produtos acabados entre centros de distribuição ou para entrega ao cliente (nesta última situação, tomaria crédito como frete em operações de venda), embalagens para transporte de produtos acabados, combustíveis em frotas próprias (item 5 do parecer), ferramentas (item 7 do parecer), despesas de pesquisa e desenvolvimento de ativos intangíveis mal-sucedidos ou que não se vinculem à produção ou prestação de serviços (item 8.1 do parecer), dispêndios com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc de recursos minerais ou energéticos que não resultem em produção (esforço mal-sucedido), contratação de pessoa jurídica para exercer atividades terceirizadas no setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos da pessoa jurídica contratante (item 9.1 do parecer), dispêndios com alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida para seus funcionários, à exceção da hipótese autônoma do inciso X do artigo 3º (item 9.2 do parecer), combustíveis e lubrificantes utilizados fora da produção ou prestação de serviços, exemplificando a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes (item 10 do parecer), auditorias em diversas áreas, testes de qualidade não relacionados com a produção ou prestação de serviços (item 11 do parecer).

Destarte, embora ainda pendente de julgamento de embargos de declaração, dada a edição da Nota SEI nº 63/2018, adoto a decisão proferida no REsp 1.221.170/PR, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;
2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas

singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todas os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado, foram afastados os creditamentos sobre alguns gastos gerais de fabricação e sobre as despesas comerciais.

Considero que o critério da essencialidade não destoou significativamente do entendimento que vinha sendo por este relator, especificamente no que concerne a afastar o creditamento sobre as despesas operacionais das empresas como inseridas na definição de insumo. Por outro lado, o critério da relevância abre espaço para que determinados custos, ainda que não essenciais (intrínsecos, inerentes ou fundamentais ao processo) possam gerar créditos por integrar o processo de produção, seja por singularidades da cadeia produtiva, seja por imposição legal.

A partir das considerações acima, afastou a tese da recorrente de que todos os custos e despesas necessários à obtenção das receitas gerariam créditos das contribuições, o que equivaleria, em outros termos, à tese do IRPJ, ou seja, todos os custos e despesas operacionais dedutíveis para o IRPJ gerariam créditos das contribuições. Assim, despesas operacionais, como as administrativas e de vendas, embora necessárias à recorrente para exercer suas atividades em geral, não se enquadram no normativo de que trata o inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nos termos da decisão proferida no REsp 1.221.170/PR."

Feito estas considerações, passa-se à análise específica dos pontos controvertidos suscitados pela Recorrente em seu recurso, todos aos itens glosados pela fiscalização, considerando, para tanto, a atividade desenvolvida pela Recorrente, a saber:

A contribuinte é uma cooperativa agrícola que visa o cultivo de manga, uva e outros. Para sua produção a cooperativa fornece aos seus cooperados: insumos, adubos, defensivos, materiais de embalagem, etc. A venda de frutas, defensivos, corretivos de solo e adubos tem suspensão de PIS/COFINS conforme estabelece as leis: a) art. 28, III da Lei 10865/2004-Frutas; b) art. 1º, I, II, IV da Lei 10.925/2004- Defensivos, corretivos de solo e adubos.

II.1 – Despesas com energia elétrica

A respeito do tema, constasse que a DRJ manteve a glosa por idêntico fundamento utilizado no Termo de Verificação Fiscal, a saber:

Como visto, houve glosa parcial dos créditos apurados em relação aos dispêndios com energia elétrica, na parcela relativa aos valores que não se referiam à energia consumida, mas a rubricas como demanda contratada, contribuição de iluminação pública, juros e multa por atraso no pagamento.

A interessada contesta especificamente apenas os valores relativos à parcela da demanda contratada, alegando que tal compõe o custo da energia elétrica por ela incorrido no desempenho de suas atividades.

Não obstante, como bem fundamentou a autoridade fiscal, a previsão legal que permite a apuração de créditos da não cumulatividade sobre as despesas com energia elétrica limita-se aos valores de energia elétrica consumida pela pessoa jurídica, nos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso IX, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso III, in verbis:

[...]

Registre-se que eventuais despesas derivadas de contrato de fornecimento de energia por demanda decorrem das características peculiares do consumidor de energia e não guardam direta correlação com o efetivo consumo de energia.

Nesse contexto, correta a glosa dos créditos relativos a energia elétrica efetuada pela auditoria.

Reproduzindo suas razões de defesa, a Recorrente restringiu sua insurgência somente em relação a glosa da parcela denominada “demanda contratada”, tecendo comentários no sentido de que (i) a demanda contratada integra o custo energia elétrica; (ii) a concessionária de energia elétrica paga o PIS/COFINS sobre a demanda; e (iii) a Recorrente apura as contribuições na sistemática não-cumulativa.

Sobre o assunto, esta Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, já se pronunciou no sentido de admitir o aproveitamento de crédito apurado com despesas relativas a demanda contratada, senão vejamos:

Para a consecução de seus objetivos sociais as empresas de grande porte, como é o caso da recorrente, necessitam de elevado e ininterrupto fornecimento de energia elétrica, e por tal razão, mantêm com as concessionárias de energia elétrica contratos de fornecimento de energia elétrica e reserva de potência, genericamente conhecidos como Contrato de Reserva de Demanda, que tem por objetivo garantir a disponibilização de potência (kW) suficiente para que os sistemas não sofram um colapso e concomitantemente, recompensam a concessionária pela disponibilidade dessa determinada potência ao consumidor.

A demanda contratada é definida pela Resolução Normativa ANEEL nº 414, de 09 de setembro de 2010, nos seguintes termos:

Art. 2º Para os fins e efeitos desta Resolução, são adotadas as seguintes definições:

[...]

XXI – demanda contratada: demanda de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW);

A reserva objeto dos contratos é de potência (kW), que é apenas utilizada para consumir energia. Efetivamente a reserva não é a própria energia a ser consumida. De acordo com a Nota Técnica da Superintendência de Fiscalização Econômica e Financeira da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL nº 554, de 05.12.2006, o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão, assim como o Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição, são encargos pagos pelos usuários do sistema de transmissão e distribuição, com base na Tarifa de Uso dos Sistemas de Transmissão – TUST e na Tarifa de Uso dos Sistemas de Distribuição – TUSD, respectivamente, em função da obrigatória formalização do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão/Distribuição – CUST/CUSD, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.648, de 27.05.1998.

Nesse sentido, uma vez que a contratação da demanda de potência e do uso dos sistemas de transmissão e distribuição de energia é necessária e, nos termos da legislação setorial, obrigatória, as despesas realizadas a título de Encargo de Uso da Rede Elétrica – Sistemas de Transmissão e/ou Encargo de Uso de Rede Elétrica – Sistemas de Distribuição não podem ser dissociadas da energia propriamente dita, consumida na produção da empresa.

Portanto, independentemente das despesas efetuadas com a contratação de demanda de potência e com a transmissão de energia elétrica serem relativas à energia produzida pelo contribuinte ou à energia adquirida de terceiros, são passíveis de creditamento, podendo ser descontadas da contribuição para o PIS ou da Cofins não-cumulativa apurada. (ACÓRDÃO 3302-006.910)

Destaque-se que a atividade desenvolvida pela Recorrente envolve a industrialização e armazenamento de alimentos destinados ao consumo humano, os quais devem, a depender do produto, ser guardados em refrigeradores sem interrupções no fornecimento de energia, motivo pelo qual, se justifica a contratação extra de energia.

Nestes termos, reverte-se a glosa relação aos custos com a demanda contratada de energia elétrica.

II.2 – Despesas de Armazenagem e Frete Sobre Vendas

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, dirijo de seu entendimento quanto à possibilidade de creditamento de PIS/COFINS, no regime não-cumulativo, com relação às despesas com monitoramento e retirada de amostras.

Em seu voto, o i. relator assinala que os referidos dispêndios seriam necessários ao processo produtivo atinente à atividade econômica da recorrente, afigurando-se como passíveis de creditamento das contribuições não-cumulativas. Distancio-me de tal entendimento pelas razões a seguir expostas.

Inicialmente, importa assinalar que o conceito de insumos, adotado por este relator, segue aquilo que foi consubstanciado no REsp 1.221.170/PR, julgado pelo STJ: saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade produtiva ou de prestação de serviços que determinada empresa desempenha.

Naturalmente, o conceito de insumos pressupõe que os bens ou serviços nele subsumidos sejam consumidos durante o processo produtivo (ou de prestação de serviços) e dentro de seu espaço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

Em outras palavras, há que se observar, na aplicação do conceito de insumos, além da relevância e essencialidade, a relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tendo em vista tal conceito de insumos e voltando ao caso concreto, há que se concluir que gastos com serviços de monitoramento e retirada de amostras, ainda que, eventualmente, possam se mostrar necessários à atividade econômica da pessoa jurídica, não podem ser considerados insumos, uma vez que constituem despesas incorridas após o processo produtivo.

De fato, os referidos dispêndios ocorrem após o período de duração do processo produtivo, consistindo em serviços sobre os produtos acabados, não guardando a fundamental e necessária relação de pertinência com a produção, razão pela qual não se aplica a eles o conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS não-cumulativos.

Há que se ressaltar, por fim, que os citados gastos não podem ser confundidos com os gastos com armazenagem ou frete, uma vez que correspondem, evidentemente, a categorias ontologicamente distintas, resultando daí tratamentos jurídicos distintos no que concerne à possibilidade de crédito de PIS/COFINS: enquanto despesas com armazenagem e frete podem, sob certas condições, gerar direito ao crédito de PIS/COFINS, por expressa previsão legal, os gastos com serviços de monitoramento de produtos destinados à exportação e retirada de amostras 1) não representam insumos e 2) não há norma tributária prevendo seu creditamento.

Ademais, como faculta o art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/99, adoto, como razões complementares de decidir, os fundamentos consignados no voto condutor do aresto recorrido, transcritos a seguir:

Voto

No que tange as despesas com armazenagem, a hipótese legal para o aproveitamento de créditos é a mesma prevista para os fretes, restringindo-se aquelas despesas diretamente relacionadas as operações de venda dos produtos (revendidos ou fabricados pelos contribuintes), pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e cujo custo tenha sido suportado pelo vendedor, conforme inciso IX, art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, extensível ao PIS nos termos do art. 15 da mesma lei:

Lei nº 10.833, de 2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...] 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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

(destacou-se)

Outras despesas que não se configurem como armazenagem na operação de venda propriamente dita não geram créditos por falta de previsão legal. No caso em tela, como visto, a auditoria admitiu os créditos relativos às notas fiscais que se referiam a despesas com armazenagem e fretes nas operações de venda.

Glosou, contudo, outras despesas indicadas pela interessada nessa rubrica que não se caracterizavam como armazenagem, como energia, monitoramento e retirada de amostras.

A defesa apresentada reforça que os dispêndios objeto de glosa não se caracterizam como armazenagem propriamente dita em operação de venda, mas apenas acessórias a elas, sendo inclusive cobrados em separado das taxas de armazenagem.

Ademais, dispêndios efetuados para manter as mercadorias mais próximas ao porto ou mesmo no porto para aguardar a efetivação da venda/exportação, muito embora possam ser indispensáveis pelas características das mercadorias, não se caracterizam como armazenagem em efetiva operação de venda.

Sobre a Solução de Consulta colacionada, como já mencionado, tal somente produz efeitos ao caso concreto por ela analisado, não podem ser estendidas genericamente a outras hipóteses.

Dessa forma, não há reparos à glosa efetuada pela fiscalização.

Diante do exposto, voto por negar provimento aos créditos relativos aos gastos com monitoramento e retirada de amostras.

II.3 – Encargos de Depreciação Sobre Bens do Ativo Imobilizado

A Recorrente contestou especificamente somente a glosa relativa aos encargos de depreciação calculados sobre as câmaras frias que seriam utilizadas na prestação de serviços de armazenamento de frutas e, genericamente quanto aos demais itens glosados.

No que tange a glosa especificadamente contestada, a Recorrente assim se insurgiu:

Em primeiro lugar, a Recorrente apropriou os créditos sobre todos os bens utilizados no processo de beneficiamento da produção dos cooperados e também na prestação de serviços conforme estabelecido no art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Salientamos que, além do processo produtivo, a Recorrente tem atividades de prestação de serviços, e isso fica plenamente comprovado nas memórias de cálculo apresentadas para o agente fiscalizador onde constam as receitas de prestação de serviços, que estão identificadas com as seguintes rubricas e correspondentes valores:

[...]

Conforme mencionado anteriormente, todos os bens sobre os quais a Recorrente apropriou crédito foram utilizados no desempenho das atividades de beneficiamento da produção dos cooperados ou na prestação de serviços.

A exemplo disso, podemos analisar o caso das câmeras frias que o agente fiscalizador alega terem finalidade comercial e não à de produção.

Em primeiro lugar as câmeras frigoríficas são imprescindíveis e estão diretamente ligadas ao processo produtivo da Recorrente (beneficiamento de frutas frescas). O agente fiscalizador criou um argumento, sem qualquer fundamento, para desassociar da produção o processo de resfriamento e armazenagem.

Em segundo lugar, além de serem utilizadas diretamente no processo de produção, as câmeras frigoríficas também são utilizadas na prestação de serviço de armazenagem, conforme fica comprovado no quadro acima onde constam as cobranças de serviços sobre a rubrica “Taxas de Armazenagem” registradas na escrituração contábil da Recorrente.

E o mesmo ocorre com todos os demais bens do ativo imobilizado sobre os quais o crédito foi glosado.

Outro ponto controverso apontado pelo auditor fiscal, diz respeito a data de aquisição dos bens. Segundo disposto na Lei 10.865/04, só pode ser apropriado crédito sobre bens adquiridos a partir de 01.05.2004, nesse sentido, constatou que a Recorrente apropriou crédito sobre bens cuja aquisição se deu em data anterior a 01.05.2004, o que também seria motivo para glosa do crédito.

A Recorrente discorda desse entendimento, por entender que o objetivo da Lei é de conceder o direito ao crédito para todos os custos e despesas que agregam o custo do produto final ou da prestação de serviços, e, dessa forma, garantir verdadeiramente a não cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, não vejo motivos plausíveis para alterar a decisão recorrida que assim se pronunciou:

A possibilidade de apuração de créditos quanto ao ativo imobilizado no período dos autos está assim regulada pela Lei nº 10.833, de 2003, aplicável ao PIS por força de seu artigo 15:

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

...

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

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

...

§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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)(Produção de efeito)

...

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

...

Como se verifica da leitura dos dispositivos legais transcritos, as máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

Note-se que a condição para o aproveitamento desses créditos resulta de disposição clara e precisa, cuja verificação é objetiva – se o bem do ativo imobilizado foi ou não utilizado na produção ou na prestação do serviço. Daí a consequência lógica de não ser possível aproveitar-se de créditos em relação às receitas decorrentes de atividades comerciais.

Como consignado pela fiscalização, por força do art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004, o direito de apuração de tais créditos restringiu-se aos bens e direitos do ativo imobilizado adquiridos a partir de 01/05/2004:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

Assim, considerando a legislação de regência, a obrigatoriedade de sua observância por esta autoridade julgadora, não se admite a apuração de créditos no regime não cumulativo das contribuições sociais em relação a aquisições de bens do ativo imobilizado efetuadas antes de 30/04/2004.

Cumpre, assim, verificar a procedência dos créditos relativos aos bens do ativo imobilizado adquiridos a partir de 01/05/2004.

Como mencionado antes neste Voto, a contribuinte atua no comércio das frutas produzidas por seus cooperados, prestando-lhe serviços de armazenagem, beneficiamento e assistência técnica aos produtores.

Em consulta aos bens listados na planilha apresentada pela contribuinte à fiscalização (originalmente juntada no processo administrativo nº 10530.724603/2014-70, às fls. 2.737/2.756), cuja cópia nestes autos foi por mim anexada, verifica-se que, à exceção dos bens aceitos pela auditoria fiscal, os demais não consistem em bens utilizados nessas atividades de prestação de serviços. Com efeito, a maior parte dos bens listados são aparelhos de ar condicionado, móveis de escritório e equipamentos de informática, que, evidentemente, não são utilizados diretamente na prestação dos serviços de armazenagem, beneficiamento e assistência técnica mencionados.

Especificamente sobre as câmaras frias que seriam utilizadas na prestação de serviços de armazenamento das frutas alegado pela contribuinte, cumpre observar que não constam aquisições desses bens a partir de 01/05/2004, pelo que não há que se cogitar de aproveitamento de créditos sobre tais bens.

Ademais, diga-se que a contribuinte não traz aos autos qualquer demonstração do uso dos demais bens listados especificamente nas suas atividades de prestação de serviços. Como já mencionado neste Voto, a ela cabe o ônus de comprovar o direito de crédito que alega.

Nesse contexto, não há reparos à glosa dos créditos sobre os bens do ativo imobilizado efetuada pela fiscalização.

Nestes termos, adoto como se minha fossem as razões de decidir do acórdão recorrido, para manter as glosas originalmente realizada.

II.4 – Devoluções de Compra

A Recorrente em sede recursal traz as seguintes alegações:

O agente fiscalizador alega que na movimentação de notas fiscais existem devoluções de compra que não foram informadas nos ajustes negativos de crédito na DACON.

Contudo, nos bens relacionados na “Tabela 9 – Devoluções de Compra” elaborada pelo auditor fiscal e consignada no termo de verificação fiscal constam os seguintes bens:

[...]

Observa-se que os bens relacionados na tabela anterior, são tributados a alíquota zero, ou seja, não geraram crédito nas entradas.

Se os bens não geraram crédito nas entradas, e isso fica comprovado nas memórias de cálculo apresentadas para o agente fiscalizador, onde está a

fundamentação legal para a Recorrente ter que fazer um ajuste negativo de créditos na devolução dessas aquisições?

Novamente, Doutos Julgadores, resta claro que as argumentações do agente fiscalizador não merecem prosperar.

Em resumo, a Recorrente se insurge contra a necessidade de fazer ajuste negativo relativos às devoluções de compras dos produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições. Entretanto, a decisão recorrida acolheu seu pedido e determinou o cancelamento dos ajustes impostos pela fiscalização, a saber:

Tratando-se de aquisições efetuadas sem a incidência de contribuições, elas não geram direito de crédito, e, em decorrência, não há que se informar no Dacon qualquer valor a título de ajustes de créditos relativos às respectivas devoluções. Dessa forma, devem ser cancelados os valores dos ajustes negativos nos créditos relativos às devoluções de compras dos produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições, conferindo à contribuinte o respectivo direito de crédito.

Desta feita, por total falta de interesse recursal em relação a única matéria contestada pela Recorrente, deixo de conhecer dos argumentos relativos a necessidade de fazer ajuste negativo às devoluções de compras dos produtos sujeitos à alíquota zero das contribuições.

Já em relação a manutenção de ajustes de produtos tributados feita pela fiscalização e mantida pela DRJ, constata-se que a decisão tornou-se definitiva, a teor da previsão contida no § único, do artigo 42, do Decreto nº 70.235/72, a saber:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

II.5 – Bens e serviços utilizados como insumos

A r. decisão combatida manteve a glosa feita pela fiscalização nos seguintes termos:

Como visto, dentre todos os insumos listados pela contribuinte, foram objeto de glosa, por não se caracterizarem como insumos apenas duas aquisições de "Termógrafo Sensitch Temptale 4" e uma aquisição de "Tambor Sucata 200L".

A explanação efetuada pela contribuinte sobre o uso de do "Termógrafo Sensitch Temptale 4" no seu processo produtivo evidencia que, apesar da vinculação a esse processo, referidos bens de fato não são diretamente nele aplicados, ainda que lhe sejam indispensáveis, como alega. Ainda que necessário o controle de temperatura do *container* que armazena os produtos exportados, não se trata de bem que se incorpora ao produto comercializado, tampouco de material de embalagem em si.

A aquisição do "Tambor Sucata 200L" não foi especificamente contestada pela contribuinte. Diga-se, de toda forma, que à luz do que foi aqui explicitado, não se caracteriza como insumo do processo produtivo da contribuinte.

Nesse contexto, devem ser mantidas as glosas dos valores relativos aos bens que não se caracterizam como insumos para fins de creditamento das contribuições, tal como efetuadas pela autoridade fiscal.

É de se notar que motivação para manutenção partiu de dois pressupostos. O primeiro, em relação ao bem denominado "Termógrafo Sensitch Temptale 4", a fiscalização aplicou o conceito mais restritivo para afastar o direito ao crédito apurado pela Recorrente, ou seja, o conceito das INs 247/2002 e 404/2004. Já para o "Tambor Sucata 200L", a DRJ consignou que a Recorrente não contestou especificamente tal item e, que o bem não incorpora ao produto comercializado, tampouco se compara a material de embalagem.

A Recorrente não se insurgiu em relação a segunda motivação da glosa mantida pela DRJ, razão pela qual, tornar-se definitiva essa parte da decisão recorrida. Resta apenas a análise em relação ao bem denominado “Termógrafo Sensitch Temptale 4”.

Em relação ao “Termógrafo Sensitch Temptale 4”, a Recorrente afirma que esse aparelho faz parte do custo de embalagem dos produtos exportados, visto que, a Recorrente é obrigada a colocar um desses aparelhos em cada um dos contêineres, e esse aparelho não é retornável, portanto, integra o custo da embalagem dos produtos exportados.

Com razão a Recorrente. Isto porque, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, o que inclui os termógrafos, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Neste contexto. Reverte-se glosa em relação aos custos com o aparelho denominado “Termógrafo Sensitch Temptale 4”.

Por fim, em relação ao ônus da prova, reproduzo, como se minha fosse, as razões de decidir da DRJ, para o fim de impor ao contribuinte, nos casos de pedido de ressarcimento/compensação, a obrigação de provar a origem do crédito apurado, senão vejamos:

A interessada alega que a autoridade fiscal teria o ônus de comprovar a irregularidade dos créditos declarados e contabilizados, pois os contribuintes gozariam de presunção legal. E que, no presente caso, algumas das glosas de crédito foram efetuadas com base em presunção.

No que tange ao ônus da prova, esclareça-se que o art. 36 da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, deixa claro que ele cumpre a quem alega:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Essa disposição também consta do art. 373 do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 2015, que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 7.574, de 2011 Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

...

Tratando os presentes autos de pedido de ressarcimento de créditos supostamente apurados pela interessada em face da Fazenda Nacional, a ela cumpre a comprovação desse direito que entende possuir.

Note-se que não há, propriamente, a obrigação de provar, senão com o risco de que, em não se cumprindo o ônus probatório, venha a se ter seu pedido de reconhecimento de direito creditório indeferido.

Diga-se, ademais, que a obrigação de comprovar os créditos indicados em declarações consta das Instruções Normativas que regulam a formalização dos pedidos de ressarcimento:

IN SRF nº 600, de 2005

Art. 24. A autoridade da SRF competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos da pessoa jurídica a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

IN RFB nº 900, de 2008:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos

comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

...

§ 3º Na apreciação de pedidos de ressarcimento e de declarações de compensação de créditos de PIS/Pasep e da Cofins apresentados até 31 de janeiro de 2010, a autoridade da RFB de que trata o caput poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação do arquivo digital de que trata o § 1º, transmitido na forma do § 2º. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 981, de 18 de dezembro de 2009)

Instrução Normativa RFB, nº 1.300, de 2012

Art. 76 .A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

No caso dos autos, diante do pedido formalizado pela contribuinte, a autoridade fiscal solicitou a documentação comprobatória pertinente, e, após análise fundamentada, procedeu à glosa parcial dos créditos indicados.

Como se verá a seguir, as glosas não se deram com base em presunção da auditoria fiscal, mas sim pelo fato de os dispêndios efetuados não cumprirem os requisitos legais para a apuração dos créditos de PIS/Cofins em vista da documentação apresentada pela interessada durante o procedimento fiscal.

Ademais, contra o indeferimento proferido, a contribuinte pode apresentar as contraprovas que entender pertinentes nesse momento processual, conforme art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que lhe garantiu o pleno exercício de seu direito de defesa.

Portanto, não há qualquer irregularidade no procedimento fiscal efetuado que aferiu a legitimidade dos supostos créditos que a interessada pretendia ver ressarcidos.

É como voto.

Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, dar parcialmente provimento para reverter as glosas em relação aos custos com a demanda contratada de energia elétrica, com as despesas com energia para refrigeração na armazenagem e com os custos com o aparelho denominado “Termógrafo Sensitch Temptale 4”.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

