



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.907127/2018-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.643 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL AGRO-PECUÁRIA DE SANTA RITA DO SAPUCAÍ LTDA -
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2017

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO, SUSPENSÃO E NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Uma vez comprovado, com base em notas fiscais eletrônicas, que os produtos adquiridos para revenda não se submeteram à tributação das contribuições não cumulativas, em razão de isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência, afasta-se o direito ao desconto de crédito correspondente a tais operações.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de ressarcimento, o ônus de comprovar a existência de eventual direito creditório é do contribuinte.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. DEVOLUÇÕES DE VENDAS.

Não geram créditos da contribuição a devolução de produtos cujas vendas não foram tributadas.

CRÉDITO. 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 transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. FRETES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE

Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impõe dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

COOPERATIVAS AGRÍCOLAS. BASE DE CALCULO.

Restando demonstrado pelo fisco, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, deve prosperar o lançamento.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a glosa sobre: 1 - fretes de compras para transporte de produtos não tributados. 2 - fretes para transporte de produtos acabados. 3 - gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento. Vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges no item 1. Votaram pelas conclusões Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Marcos Antônio Borges no item 2. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-010.641, de 27 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10660.907125/2018-80, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Fernanda Vieira Kotzias.

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, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Cuidam os autos de Pedido de Ressarcimento, cujo crédito está relacionado ao Pis-pasep/Cofins não-cumulativo.

Após análise, a DRF – Varginha/MG, com base em Termo de Verificação Fiscal, emitiu Despacho Decisório que reconhece parcialmente o direito creditório, verificando-se as seguintes glosas:

- vedação de créditos em face da aquisição de bens para revenda, na alegação de que tais aquisições foram realizadas com isenção, suspensão ou com sujeição à alíquota zero;
- glosas concernentes à DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS IMPRÓPRIAS AO CONSUMO;
- glosa de dispêndios na aquisição de embalagens de transporte sob a égide de a operação de transporte se efetuar **APÓS** o fim do processo produtivo;
- glosa de dispêndios com frete na operação de compra, sem **que haja o permissivo creditório do produto transportado;**
- glosa de fretes na remessa de produtos acabados entre estabelecimentos;
- elevado nível de revenda para não cooperados e que não compuseram receitas tributáveis, isto é, não foram oferecidas à tributação” com base na verificação dos SPEDs da Cooperativa.

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade na qual alega, que:

- diante dos produtos apontados pela verificação fiscal, na alegação de se tratar de itens não tributados no mercado interno e, conseqüentemente, ensejarem vedação aos créditos do PIS e da COFINS, encontramos produtos (NCM's) que **SÃO INDISCUTIVELMENTE TRIBUTADOS;**
- mesmo que os produtos em referência estivessem sujeitos à incidência do PIS e da COFINS, porém, o seu fornecedor não o tributasse ou não escriturasse corretamente a sua saída, tais argumentações não mereceriam prosperar como vedação ao crédito do adquirente, pois, diante da divergência entre o CST de saída apontado pelo fornecedor do produto e o CST de entrada registrado pela Cooperativa, conclui-se-que somente poderia ocorrer por consequência de erro exclusivo daquele fornecedor, **tendo em vista que os produtos são efetivamente tributados no mercado interno;**
- ausência de previsão legal para o ato discricionário do r. Fisco, deverá ser revertida a glosa aplicada, resguardando o direito creditório da devolução de produto efetivamente tributado com base na receita total de sua venda;
- a embalagem utilizada no transporte visa a conservação e proteção do produto até o seu destino final contra agentes externos indesejáveis. Além disso, tais embalagens se mostram imprescindíveis para a proteção e manutenção da integridade do produto durante seu transporte, de forma a garantir que o consumidor adquira um produto de qualidade;
- a tomada de crédito dos fretes independe do produto transportado, já que distintos e dissociáveis. Nesse raciocínio, mesmo que isento de tributação ou tributado à alíquota zero o produto transportado, cede que o valor em razão do

frete será computado da mesma forma, razão pela qual será tributado e, portanto, poderá ser levado à creditação;

- nas operações de venda, o direito creditório é devido sempre que o ônus for suportado pelo vendedor, independentemente da tributação do produto transportado, já que pacífica a sua dissociação da natureza do valor arcado com o seu transporte, surtindo o mesmo efeito ao direito creditório quando se tratar de produtos isentos ou tributados à alíquota zero;

- a tributação das saídas das Cooperativas é apurada conforme as regras gerais das Contribuições (1ª regra matriz), acrescendo apenas da prerrogativa de excluir de sua base de cálculo, o montante disposto nos normativos vigentes (2ª regra matriz), ou seja, **a não incidência não está vinculada à saída ou ao item, e sim à base de cálculo final apurada do PIS e da COFINS, tratando-se de regras matrizes distintas;**

- o produto de maior impacto na proporção das saídas levantadas no procedimento fiscal, refere-se às receitas com a venda de CREME DE LEITE. Ocorre que, o produto em questão é derivado daquela produção entregue pelo cooperado (em momento anterior), ou seja, a receita não é da Cooperativa, e sim do cooperado, o qual receberá o repasse das operações efetuadas pela Cooperativa com o mercado.

Os argumentos não foram acolhidos pela 17ª turma da DRJ06, consoante acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

PIS/PASEP. COFINS. INSUMOS.

A análise da apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, deve ser feita com base no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

PROVAS.

A manifestante tem o ônus de demonstrar seu direito para que este seja reconhecido pela autoridade julgadora. A mera alegação de que os documentos pertinentes estariam à disposição do Fisco não é suficiente para gerar a dúvida motivadora de diligência fiscal.

FRETE PAGO NA COMPRA DE INSUMOS. CRÉDITOS. NATUREZA DOS INSUMOS TRANSPORTADOS.

As despesas com fretes, vinculadas a compras dos insumos utilizados no processo produtivo, integram o custo de aquisição e, por conseguinte, os créditos originados dessas despesas têm a mesma natureza e seguem a mesma sistemática de cálculo dos créditos originados das mercadorias adquiridas.

PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITO NA DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS.

As mercadorias recebidas em devolução, só geram crédito das contribuições se a receita da venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior e tributada conforme disposto em Lei.

Cientificada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário repisando os principais argumentos de defesa.

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 consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Não havendo arguição de preliminares, passo à análise do mérito.

1. GLOSA - BENS PARA REVENDA NÃO TRIBUTADOS

Sobre esta glosa, a Autoridade Fiscal informou:

Analisando as notas fiscais eletrônicas emitidas para o interessado referentes as operações de aquisição de bens para revenda demonstradas nos arquivos entregues e /ou nos baixados do SPED, constatamos que aquisições foram feitas com isenção, suspensão ou eram sujeitas à alíquota zero das contribuições e mesmo assim lançadas nos arquivos demonstrativos de crédito pelo contribuinte, como se pode conferir pelo código de situação tributária em relação a contribuição para o PIS e a COFINS constante das notas (exemplos foram baixados no site <https://www.nfe.fazenda.gov.br> e encontram-se em arquivo anexado ao processo administrativo) e como previsto no § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (redação idêntica), as aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição para o PIS e a COFINS não cumulativos não dão direito a crédito. (g.n)

A DRJ, atenta ao refutado pela contribuinte na Manifestação de Inconformidade, afirma que:

Em que pese as alegações passivas, o fato é que a empresa apenas afirma que os produtos **“SÃO INDISCUTIVELMENTE TRIBUTADOS”** sem, no entanto, apontar quais seriam esses produtos.

No rol que ela informa apresentar consta relação de NCMs e não a dos produtos que ela afirma serem tributados, o que impede a análise da alegação.

Note-se que a autoridade fiscal apresenta planilhas extensas com a relação dos produtos glosados e o motivo da glosa. Assim, cabe à interessada informar quais desses bens relacionados seriam tributados e a fiscalização considerou que são isentos ou sujeitos à alíquota zero.

Ela alega ainda que existe “*divergência entre o CST de saída apontado fornecedor do produto e o CST de entrada registrado pela Cooperativa*”, mas também não apresenta qualquer documento que comprove tal divergência e não informa em que produtos ela teria ocorrido.

Considerando que se trata de pedido de ressarcimento, a empresa deve comprovar de forma inequívoca o crédito que alega possuir.

Em sede de recurso, a Recorrente alega que:

Dessa forma, em suma, os créditos decorrentes de aquisições para revenda **não são ressarcíveis**, de tal forma que **não deveriam compor o presente contencioso administrativo**, visto que estamos diante do “debate” creditório vinculado aos pedidos de ressarcimento (PER/DCOMP) de PIS/PASEP e COFINS.

Os créditos “não ressarcíveis” das Contribuições, especificamente os créditos do tipo “101”, constam apenas escriturados e constituídos na “EFD Contribuições – SPED”, sendo considerados créditos escriturais, passíveis de utilização apenas para a compensação de débitos das próprias Contribuições do PIS/PASEP e da COFINS.

Cumprido ressaltar, ainda, que pelo fato de a Cooperativa não possuir, via de regra, débitos das Contribuições em referência, acaba **acumulando um saldo expressivo de créditos do tipo “101” em sua escrita fiscal**. Dessa forma, caso a fiscalização entendesse – de forma fundamentada – que determinados bens adquiridos para revenda não são passíveis de créditos por não serem tributados na cadeia, **deveria realizar a “glosa” dos créditos “não ressarcíveis” em sua escrita**, e não efetuar o desconto em face do montante creditório “ressarcível”, pleiteado via PER/DCOMP.

Sobre o ônus da prova, que lhe foi atribuído pela instância de piso, afirma:

Em suma, a lógica do relatório fiscal originário e do Acórdão recorrido é de que **o ônus de provar quais produtos são tributados seria exclusivamente do contribuinte, e não do Fisco**. Contudo, com a devida vênia, tal lógica revela-se dissociada da segurança jurídica, uma vez que, no caso fático, **caberia à autoridade administrativa sustentar e fundamentar sua decisão, uma vez que a alegação inicial veio do seu relatório genérico**.

Devemos evidenciar a **impossibilidade de efetivar o ônus direcionado ao Contribuinte**, uma vez que, **a regra geral para as Contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, consiste na incidência dos tributos com a aplicação das alíquotas básicas de 1,65% e 7,6% na sistemática da não cumulatividade**. Dessa forma, as outras “espécies” de incidência – ou não incidência – das referidas Contribuições, como a suspensão, isenção e redução das respectivas alíquotas, seriam hipóteses excepcionais, inseridas de forma esparsa pela legislação pátria.

...

Frisa-se: ao Contribuinte de boa-fé não pode ser imposta a obrigação de analisar e fiscalizar a validade e concordância da tributação de seus fornecedores, talato é de competência exclusiva da

Receita Federal do Brasil, não cabendo ao Contribuinte a função de fiscalizar a tributação de seus fornecedores.

Destarte, a necessidade de fundamentação da decisão, sob pena de nulidade, conforme prevê o art. 489, § 1º do CPC/2015, é reconhecida pelo CARF, conforme demonstra o acórdão nº. 3402-003.465 baixo ementado: (...)

No entanto, neste item, entendo como corretas as glosas realizadas.

Após a análise de toda a documentação, incluindo notas fiscais de aquisição de bens para revenda, a fiscalização verificou que aquisições feitas com isenção, suspensão ou sujeitas à alíquota zero das contribuições, foram lançadas pela Recorrente nos arquivos demonstrativos de crédito. Contudo, de acordo com o § 2º do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não é possível a apuração de crédito, *verbis*:

Art. 3º.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

...

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Esse entendimento já foi firmado por este Conselho:

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

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRESA CEREALISTA. PRODUÇÃO. INEXISTÊNCIA. INSUMO. CRÉDITO. VEDAÇÃO. A pessoa jurídica cerealista que exerce as atividades de beneficiamento de grãos, consistentes, basicamente, em limpeza, secagem e armazenagem, não exerce atividade produtiva que autorize o desconto de créditos em relação a bens ou serviços adquiridos como insumos.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO, SUSPENSÃO E NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Uma vez comprovado, com base em notas fiscais eletrônicas, que os produtos adquiridos para revenda não se submeteram à tributação das contribuições não cumulativas, em razão de isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência, afasta-se o direito ao desconto de crédito correspondente a tais operações.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. SERVIÇOS DE FRETES EM COMPRAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Na aquisição de produtos destinados à revenda, o desconto de crédito se restringe ao valor dos bens, não alcançando os serviços de frete prestados por terceiros ou pelo próprio revendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. EXPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE CARGA, DESCARGA E ARMAZENAGEM DE GRÃOS EM ARMAZÉM. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Geram desconto de crédito das contribuições não cumulativas os dispêndios com serviços de carga, descarga e armazenagem de grãos em armazéns situados no porto de embarque dos produtos destinados à exportação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012

ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer o despacho decisório e a decisão recorrida em razão da falta da efetiva comprovação dos argumentos de defesa. (Acórdão nº 3201-008.513 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 27 de maio de 2021. Conselheiro Redator Paulo Roberto Duarte Moreira)

Desta forma, tais produtos podem ser adquiridos para revenda sem, contudo, ensejar a apuração do crédito.

A Recorrente chega a argumentar que determinados produtos teriam sido tributados, entretanto, mais uma vez não trouxe nenhum documento capaz de subsidiar sua alegação e demonstrar o equívoco da fiscalização, obtida após análise da documentação contábil e fiscal apresentada.

No tocante a pedidos ressarcimento, o ônus probatório incumbe ao contribuinte, conforme mansa jurisprudência deste Conselho, citando-se exemplificamente:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/10/2010

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes, não sendo nulo, por ausência de fundamentação, o despacho decisório que deixar de homologar a compensação por não haver investigado a origem do crédito pleiteado. (Acórdão nº 3401006.270 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 17/06/2019. Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan)

Para contrapor a conclusão fiscal fundada em documentos comprobatórios apresentados pelo próprio contribuinte, a Recorrente deveria ter trazido aos autos elementos de prova hábeis a infirmar tais constatações, não bastando a alegação genérica e pontual, desacompanhada de qualquer lastro documental.

Meras alegações sem amparo em documentos comprobatórios se mostram incompatíveis com as regras que orientam o Processo Administrativo Fiscal, regido, precipuamente, pelo Decreto nº 70.235/1972.

Assim, considerando que em pedidos de ressarcimento, o ônus probatório sobre a legitimidade dos créditos recai sobre o contribuinte, no presente caso, a Recorrente não se desincumbiu da tarefa de evidenciar a incorreção na conclusão fiscal, de modo que a glosa deve ser mantida.

2. GLOSA - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS VINCULADAS AO ATO COOPERATIVO E IMPRÓPRIAS PARA CONSUMO

Depreende-se do Relatório Fiscal, que as devoluções de mercadorias tiveram seus créditos recusados devido ao não pagamento das Contribuições nas operações de vendas originárias, tendo em vista que foram 'revendidas' em ato cooperativo, não tributável, ou se apresentaram impróprias para o consumo. Veja-se:

As mercadorias devolvidas (exceção do leite industrializado que tem tópico exclusivo) tiveram seus créditos recusados devido ao não pagamento de PIS/COFINS nas respectivas vendas pois as mesmas foram "revendidas" em ato cooperativo em que, na realidade, não há revenda e conseqüentemente não há que se falar em "pagamento de tributos" nessas situações, pois as mesmas são excluídas da base de cálculo. Se aceitas pela fiscalização, chegaríamos ao extremo de devoluções totais de mercadoria (em ato cooperativo) gerarem créditos em dobro e indefinidamente visto a exclusão das receitas referentes aos atos cooperativos.

Devoluções de mercadorias impróprias ao consumo também foram excluídas conforme determina a legislação e não podem ter seus créditos apropriados.

Todas as devoluções referentes a atos cooperativos e por mercadorias impróprias ao consumo foram glosadas.

A DRJ ratifica a glosa, sob o seguinte entendimento:

A empresa alega que não existe embasamento legal para a glosa e ela própria transcreve os incisos VIII dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

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

*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.*** (grifei)

Ou seja, se na venda a mercadoria não foi tributada, na sua devolução não existe crédito a ser apropriado. Essa foi exatamente a motivação da glosa efetuada, como consta do Termo de Verificação Fiscal. (g.n)

Para a Recorrente, haveria um equívoco no argumento, uma vez que a receita da venda de produtos tributados para Cooperados, em um primeiro momento, está sim vinculada ao campo de incidência do PIS/PASEP e da COFINS:

Dessa forma, em suma, não pode o Fisco alegar que a saída – venda – de produtos para cooperados não se qualifica na hipótese de incidência do PIS/PASEP e da COFINS. Frisa-se: independente da receita ser vinculada a um ato “cooperativo” ou “não cooperativo”, haverá normalmente a tributação das Contribuições (desde que o produto ou serviço seja tributado pela legislação competente), devendo, posteriormente, o montante vinculado aos atos “cooperados” serem excluídos da base de cálculo efetiva.

...

Para corroborar com a tese exposta acima, podemos utilizar os fundamentos apresentados pelo próprio Fisco em face Solução de Divergência COSIT nº 1, de 2019, pontuando que, ao efetuar a venda de produtos tanto a terceiros como para cooperados, a Cooperativa auferirá receita que compõe a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, sendo referida base ajustada, em momento posterior, mediante exclusões previstas em lei (ato cooperado).

Por força disso, o posicionamento da RFB revela que a natureza jurídica das exclusões não corresponde a uma “retirada” de parte da base de cálculo (que deixa de ser tributada), de forma que a receita continua no campo de incidência das contribuições, havendo apenas uma redução da quantia devida do tributo, que não corresponde a uma isenção ou qualquer outra forma de não tributação acima citada (suspensão, alíquota zero, não incidência etc.).

...

Dessa forma, consolidando que a receita de revenda para cooperados está intrincada na hipótese de incidência do PIS/PASEP e da COFINS, ou seja, é tributada, deve ser reconhecido o direito creditório em face da sua posterior devolução, com base na determinação expressa dos incisos VIII dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*: (...)

Contudo, não vejo pertinência das supracitadas alegações.

Isso porque, o presente processo não envolve Auto de Infração em que teria havido tributação sobre os citados atos cooperativos, mas sim, Pedido de Ressarcimento de créditos da Cofins Não-Cumulativa decorrentes de devoluções de mercadorias cuja receita de venda não foi efetivamente tributada.

Noutro dizer, para que os valores referentes aos bens recebidos em devolução gerem direito a crédito das contribuintes, a receita desses deveria ter integrado o faturamento como receita não-cumulativa, o que não ocorreu. Nessa linha, cita-se a seguinte decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei n.º 10.625/2004.

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. BENS NÃO TRIBUTADOS.

Somente podem originar crédito de devolução de vendas aqueles bens cuja receita de venda tenha sido tributada e tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte. (Acórdão nº 3402005.594 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 26/09/2018. Relatora Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne)

Assim, devem ser mantidas as glosas.

3. DA GLOSA – EMBALAGENS DE TRANSPORTE

A DRJ ratifica a glosa em comento por entender que o material de embalagem apenas é aceito como insumo quando incorporado ao produto, acompanhando-o até seu destino:

Quanto ao material de embalagem registra-se que somente são aceitos como insumos itens que se incorporam ao produto e o acompanham até seu destino final, sem reaproveitamento. Não se enquadram nesse conceito bens e/ou serviços relativos ao transporte produto tais como abraçadeiras, big bags, mag bags, paletes, fitas, lonas, etiquetas etc., bem como serviços relacionados a envasamento de bobina, serviço filme tubular, serviço de filme azul, serviço de filme de cobertura e serviço de liner para big bag, até mesmo pelo fato de esses itens serem utilizados (e reutilizados) depois de terminado o processo produtivo.

Esse o entendimento que consta do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05, de 17/12/2018, que traz as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação das contribuições estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1221170/PR.

Para o contribuinte, seria necessário compatibilizar os conceitos de relevância e essencialidade em relação às aquisições de embalagens por parte da Cooperativa recorrente, sobretudo em razão da necessidade de que os produtos por ela produzidos - leite, iogurte, creme de leite, bebidas, manteiga, doce de leite, queijo e requeijão - sejam embalados adequadamente, para preservação da integridade, qualidade, segurança e higiene:

Nessa perspectiva, tem-se que o Contribuinte em tela é sociedade Cooperativa de produção agropecuária, de modo que industrializa inúmeros produtos alimentícios através da aplicação da produção adquirida dos seus Cooperados e da utilização de inúmeros bens e/ou serviços como insumos. Diante disso, quando do transporte dos produtos finais ou dos insumos, **inconteste a necessidade de que os gêneros alimentícios sejam embalados, a fim de preservar sua integridade, qualidade, segurança e higiene**, isolando-os do meio externo e garantindo a manutenção de suas propriedades, a exemplo do leite UHT.

Excelências; Ilustríssimos Conselheiros desta colenda Câmara: **não se pode julgar possível que uma empresa que comercialize produtos alimentícios não o faça embalando tais produtos quando de seu transporte para venda. Não se trata de mera liberalidade ou “capricho”, mas, efetivamente, de uma necessidade sanitária decorrente de regulamentações normativas para que os alimentos permaneçam preservados, de modo que as embalagens utilizadas para transporte e/ou acondicionamento se tornam essenciais e, portanto, podem e devem ser consideradas insumos para fins de apropriação de créditos do PIS/PASEP e da COFINS.**

Imagine-se transportar produtos como leite, iogurte, creme de leite, bebidas, manteiga, doce de leite, queijo e requeijão sem a utilização de embalagens. Certamente há de se concordar que seria inviável, para não dizer antiético e ilegal, **sendo inconteste a essencialidade de tais dispêndios**. Tanto assim o é que a **Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF** já se posicionou sobre o assunto, deixando claro que as embalagens utilizadas na preservação de alimentos são essenciais.

Depreende-se ter havido distinção entre embalagens de apresentação e de transporte, estas últimas glosadas porque não integram o produto, não seguem com ele quando de sua comercialização e não conferem características, forma ou identificação. Assim, foram excluídos do conceito de insumo as embalagens externas utilizadas para logística e comercialização do “produto acabado”.

No entanto, a meu ver, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para determinado processo produtivo, com base na concepção de insumo construída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, que privilegiou a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo que os gastos com embalagens de transporte, que também protegem as embalagens primárias e secundárias dos produtos fabricados pela Recorrente, constituem despesas essenciais para a manutenção da qualidade dos produtos durante o transporte, ainda que sejam utilizadas somente para acondicionamento de unidades já acomodadas em embalagens de “apresentação”.

No tocante aos conceitos de relevância e essencialidade, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, na qual identifica no que consistem esses critérios, em conformidade com o voto da Ministra Regina Helena Costa:

(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a)”constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Sob o enfoque funcional,, com maior importância no ramo alimentício, as embalagens adquiridas para viabilizar o correto escoamento da produção, uma vez que o produto final não teria condições de ser transportado se não fosse embalado e acondicionado adequadamente, preservando suas características, também se mostram intrínsecas ao processo de produção, a justificar a natureza de insumos para tais dispêndios.

Desse modo, a aquisição destes produtos constituem custos essenciais para o desenvolvimento desta atividade e transporte de sua produção, sendo possível a apuração de créditos de PIS e COFINS sobre tais gastos, nos termos do artigo 3º, II das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ainda que se trate de posicionamento não pacificado no âmbito deste Conselho, existem diversos precedentes nesse sentido, vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. 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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho. (...)

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. (Acórdão nº 3302-008.902, Data da Sessão 29/07/2020 Relator José Renato Pereira de Deus - grifei)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2008 EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. *Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.* (Acórdão nº 3301-009.494, Data da Sessão 16/12/2020 Relatora Liziane Angelotti Meira - grifei)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. ART. 17 DO DECRETO Nº 70.235/72. É preclusa a matéria não combatida em manifestação de inconformidade, não devendo ser conhecida se suscitada em grau de recurso.

PRODUÇÃO DE PROVAS. JUNTADA DE DOCUMENTOS. PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento de pedido para juntada de documentos posteriormente à apresentação da manifestação de inconformidade ou pelo indeferimento de pedido genérico de perícia. Dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que a apresentação de prova documental, com as exceções ali listadas, deve ser feita no momento da manifestação de inconformidade e que se considera não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos exigidos em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. EMBALAGENS DE TRANSPORTE. No âmbito do regime não cumulativo, as embalagens de transporte utilizadas no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado, transportado e/ou conservado são consideradas insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. No âmbito do regime não cumulativo, os custos/despesas incorridos com o transporte de produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa enquadram-se na definição de insumos e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 3201-008.360, Data da Sessão 29/04/2021 Redator designado Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - grifei)

Destaca-se ainda trecho do voto vencido da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne:

No caso, todos os itens (Pallets, Chapas de Papelão, Filmes Cobertura e Filmes Stretch) se mostram essenciais para o acondicionamento, comercialização e exportação dos produtos produzidos pela pessoa jurídica, se enquadrando perfeitamente no conceito de insumo. Com efeito, as embalagens para transporte se enquadram no critério da essencialidade como aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto” cuja “falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. (Processo nº 13888.003890/2008-81)

Finalmente, com a devida quadra de separação entre os contextos fáticos, encontra-se precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

INSUMOS. CONCEITO. NÃO-CUMULATIVIDADE O conceito de insumos, deve ser visto de acordo com a interpretação ofertada no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR/STJ e no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018

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, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições. (Acórdão nº 9303-011.240; Sessão de 10/02/2021, Relator Valcir Gassen; - grifei)

Diante de tais fundamentos, entendo que as glosas relativas a gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento devem ser revestidas no presente caso.

4. DA GLOSA – FRETE DE COMPRAS

A glosa em debate decorre do entendimento de que o crédito relativo ao frete acompanha o crédito principal a ele vinculado. No mesmo sentido seguiu a instância de piso:

Ora, uma despesa de frete por si só não se insere no processo produtivo da empresa. O que pode fazer parte deste processo é o bem adquirido, então, como já se disse, a apropriação de crédito das contribuições será efetuada sobre o preço total desse bem, que inclui o frete pago na aquisição.

Portanto, se um bem adquirido não gera crédito ou só gera crédito presumido e a base de cálculo desse crédito é o custo total da aquisição, o frete pago nessa aquisição também não vai gerar nenhum crédito ou só vai gerar o crédito presumido, conforme o caso.

Assim, ratifico o Despacho Decisório quanto a este tópico.

A Recorrente refuta o posicionamento nos seguintes termos:

No entanto, não há qualquer previsão legal que vincule o direito creditório em face dos dispêndios com frete com o mesmo direito em relação ao produto transportado. Com efeito, o principal requisito para que haja o aproveitamento de créditos do PIS/PASEP e da COFINS é justamente que este sofra incidência dessas contribuições. Veja-se o art. 3º, § 2º, inc. II das Leis nº. 10.833/2003 e 10.637/2002, que apenas excetuam da hipótese de aproveitamento de créditos das referidas contribuições quando os bens ou serviços não estiverem sujeitos ao seu pagamento:

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição” (g.n.).

Ao exigir que tanto o serviço de frete quanto o produto adquirido transportado sejam passíveis de creditamento, o Fisco pretende usurpar o papel do legislador, utilizando-se de normativas infralegais para criar empecilhos ao direito creditório de insumos “autônomos”, o que é inadmissível.

Discordo do entendimento da instância de piso, de que o frete tomado pelo contribuinte só poderia ensejar o correlato direito a crédito de PIS/COFINS na hipótese da operação antecedente também estar sujeita à incidência de tais contribuições.

A respeito da matéria, destacam-se os seguintes acórdãos, incluindo um recente desta Turma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

CRÉDITOS. BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

A Lei nº 10.637/2002, em seu art. 3º, § 2º, inciso II, veda o direito a créditos da não-cumulatividade sobre o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

INSUMO. FRETE AQUISIÇÃO. NATUREZA AUTÔNOMA.

O frete incorrido na aquisição de insumos, por sua essencialidade e relevância, gera autonomamente direito a crédito na condição de serviço utilizado como insumo, ainda que o bem transportado seja desonerado.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Gera direito à apuração de créditos da não cumulatividade a aquisição de serviços de fretes para a movimentação de insumos entre estabelecimentos do contribuinte.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES PARA TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA FIRMA. POSSIBILIDADE.

Cabível o cálculo de créditos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. (Acórdão nº 3401-010.520 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 15 de dezembro de 2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

COOPERATIVA AGROPECUÁRIA. CREDITAMENTO DE LEITE "IN NATURA" ADQUIRIDO DOS SEUS ASSOCIADOS.

Até a entrada em vigor da IN SRF nº 636/2006 as cooperativas agropecuárias tinham direito a apurar o crédito integral da contribuição social pela aquisição do leite "in natura" dos seus associados.

FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO.

A apuração do crédito de frete não possui uma relação de subsidiariedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado. Não há qualquer previsão legal neste diapasão. Uma vez provado que o frete configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Recurso voluntário parcialmente provido. Direito creditório reconhecido em parte. (Acórdão nº 3402003.968–4ª Câmara/2ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2017)

Sendo assim, incidindo PIS/COFINS na operação de frete, há evidente custo de aquisição para o contribuinte, o que dá ensejo ao correlato creditamento, de modo de que neste ponto cabe a reversão da glosa.

5. GLOSA – FRETES DE VENDA – PRODUTOS ACABADOS

Para a DRJ:

A transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa (centro de distribuição ou simples filial) de maneira alguma pode ser considerada como operação de venda prevista no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) e inciso II do art. 15 do mesmo diploma legal (PIS/Pasep).

Diferentemente do que afirma a manifestante, a operação de venda é tão somente aquela na qual se transporta o produto do estabelecimento da empresa vendedora até o da adquirente.

Assim, ratifico o Despacho Decisório quanto a esses tópicos.

Em sede de defesa, a Recorrente argumenta que:

Ao caso em comento, o direito creditório é evidente justamente porque nas operações de venda, o frete devido é suportado efetivamente pela Cooperativa alienante. Ademais, o CARF possui jurisprudência pacífica, com ênfase no Acórdão nº. 9303-010.120, prolatado pela 3ª Turma do CSRF em 11/02/2020, que consolidou a possibilidade de aproveitamento dos créditos das Contribuições quando da contratação de frete para a transferência de produtos para um consumidor “não final”:

...

Como visto, a legislação traz o permissivo creditório na aquisição de frete na “**operação de venda**”, podendo-se partir do pressuposto de que a venda, por si só, **não contempla somente o deslocamento entre fabricante e consumidor**, havendo serviços intermediários essenciais para a sua efetivação, dentre os quais, o frete de produtos acabados, destinados à venda, e até mesmo fretes ensejados por alguma devolução, sendo amplamente garantido o seu direito creditório, tendo em vista sua pertinência e essencialidade à atividade do Contribuinte.

Por fim, vale apresentar uma linha interpretativa que vem sendo aplicada pelas autoridades administrativa e pelo CARF, que caracterizam o frete de venda nas operações de transferência entre estabelecimentos como uma espécie de “insumo”, portanto, passível de creditamento com base no inciso 2º do art. 3º das Leis Instituidoras das Contribuições não cumulativas (Leis 10.833/2003 e 10.637/2002):

Em determinadas situações, como alertou o Conselheiro José Renato Pereira de Deus, relator do Acórdão nº 3302006.806–3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, podem ser admitidos créditos sobre a totalidade do gasto necessário para levar o produto do armazém até o consumidor final:

(...) por razões ligadas à logística de armazenamento e distribuição, no caminho, a mercadoria acaba passando por mais de um estabelecimento, até chegar ao seu destino final. Neste caso, devemos admitir créditos sobre a totalidade do gasto necessário para levar o produto final do armazém até o consumidor final. E, no curso deste trajeto, por motivos de ordem operacional, é possível que ele tenha de ser primeiro levado para outro estabelecimento, seja do titular ou de distribuidores, para depois, então, ser entregue ao cliente.

Também nessa linha, cita-se como precedente o Acórdão nº 3301-010.220 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2011 a 30/06/2011

NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO.

É válido o despacho decisório proferido pela Autoridade Administrativa, nos termos das normas vigentes, cujo fundamento permitiu ao contribuinte exercer o seu direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2011 a 30/06/2011

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. FRETES. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes no transporte de insumos (matérias-primas), ainda que estes sejam tributados à alíquota zero, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País geram créditos das contribuições.

INSUMOS. FRETES. MOVIMENTAÇÃO. ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas com fretes para a movimentação de insumos e produtos em elaboração e/ ou acabados entre estabelecimentos do contribuinte constituem custos de industrialização dos produtos vendidos e, portanto, geram créditos passíveis de desconto dos valores das contribuições calculadas sobre o faturamento mensal.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ainda que em decisões não unânimes, já se posicionou pela possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos, como no Acórdão nº 9303008.099 – 3ª Turma, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/10/2007

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art.

15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo frete na operação de venda, e não frete de venda quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE NOVOS ARGUMENTOS E PROVAS EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO.

A manifestação de inconformidade e os recursos dirigidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais seguem o rito processual estabelecido no Decreto nº 70.235/72, além de suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõem os §§ 4º e 5º da Instrução Normativa da RFB nº 1.300/2012.

Os argumentos de defesa e as provas devem ser apresentados na manifestação de inconformidade interposta em face do despacho decisório de não homologação do pedido de compensação, precluindo o direito do Sujeito Passivo fazê-lo posteriormente, salvo se demonstrada alguma das exceções previstas no art. 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

É de se reconhecer, portanto, o direito à apuração dos créditos das contribuições sobre as despesas incorridas com o serviço de frete interno para transferência de insumos e produtos acabados entre estabelecimentos, que integram o processo produtivo e constituem custo de produção.

6. DA GLOSA – VENDAS A NÃO COOPERADOS

Para manutenção da glosa, justificou a DRJ:

Os benefícios a que faz jus uma cooperativa, são sempre relacionados aos chamados atos cooperativos - aqueles praticados entre a cooperativa e seus associados, entre esses e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para consecução dos objetivos sociais. O § 1º do citado artigo 15 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 dispõe que somente podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep "as receitas decorrentes da venda de bens e mercadorias vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa".

Quanto as receitas de produtos vendidos a terceiros não cooperados não existe dúvida de que são tributadas normalmente visto que em nada se compara a um ato cooperativo.

Os invocados artigo 15 da MP nº 2.158-35/2001 e artigo 11, inciso II da IN SRF nº 635/2006, preveem que as sociedades cooperativas PODERÃO excluir da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa.

Ou seja, a exclusão desses valores é uma opção da sociedade que ela deve exercer quando da apuração das bases de cálculo das

contribuições. Se ela não o faz nessa hora, não cabe à fiscalização fazer tal exclusão em seu nome.

O mesmo se aplica às sobras e aos custos agregados previstos nos artigos 1º da Lei nº 10.676/2003 e 17 da Lei nº 10.684/2003, respectivamente.

A Recorrente, por sua vez, adota linha de defesa um tanto inventiva de que haveria uma bitributação por existirem duas regras matrizes distintas na sistemática de tributação de cooperativas agropecuárias. Veja-se:

Contudo, o que ocorreu com a conduta da autoridade fiscal, na prática, foi uma **bitributação, PORQUANTO AS REFERIDAS OPERAÇÕES DE SAÍDA JÁ HAVIAM SIDO TRIBUTADAS!**

Explica-se: A apuração do PIS/PASEP e da COFINS nas cooperativas agropecuárias deve ser compreendida por meio de duas espécies de “regras matrizes” de incidência distintas. **A primeira delas é a regra geral destas contribuições**, previstas nos artigos 1º e 2º das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003, e que já é amplamente conhecida como o *total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independente se a saída é realizada para cooperado ou terceiro*, de forma que **as receitas serão submetidas às respectivas alíquotas básicas do regime não cumulativo**.

A **segunda espécie de “regra matriz”** pode ser encontrada na MP 2.158-35/2001, em seus artigos 15 e s.s., corroborada pelo art. 32 e s.s. Decreto nº. 4.524/2002 e pelo art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 635/2005 (vigente à época), atual art. 292 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, **que possibilita, em “momento posterior” da apuração, a exclusão de determinados “itens” da base de cálculo das Contribuições, sendo:**

...

Destarte, é de conhecimento da recorrente que **todas as suas receitas (receita bruta) com a venda de produtos ou serviços estão intrincadas à hipótese de incidência do PIS/PASEP e da COFINS**, ou seja, **INDEPENDENTE de as receitas estarem vinculadas ao “ato cooperado” ou “não cooperado”, deverá ser escriturada a tributação das saídas**. Importa esclarecer, assim, que nas operações de revenda para terceiros (não cooperados), de fato, não haverá a alteração dos efeitos tributários da escrituração da “saída” (débito), e até mesmo da escrituração de uma possível “entrada” (crédito).

Em suma, a Cooperativa recorrente não apenas tributa (1ª regra matriz) as receitas dos atos “não cooperativos”, como também as receitas dos atos “cooperativos”, cabendo, posteriormente, a exclusão do montante vinculado a “este último” (2ª regra matriz). Apenas como adendo e à título de conhecimento, as exclusões são escrituradas em seu montante global nos registros M211 (PIS/PASEP) e M611 (COFINS) da EFDContribuições.

Conforme bem colocado pela Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, no Acórdão nº 3302003.191–3ªCâmara/2ªTurma Ordinária, as cooperativas constituem

associações de pessoas com objetivo de ajudar-se mutuamente, com natureza *sui generis*, tendo em vista que o ato cooperativo, não pode ser vislumbrado como um ato negocial ou comercial, uma vez que o objetivo comum da cooperativa não é o lucro, mas o fortalecimento de determinados grupos que, como regra, estariam fora do mercado em um regime de economia solidária.

Importante transcrever ainda os dispositivos que regulamentam a matéria, constantes da Instrução Normativa SRF nº 635, de 24/03/2006 (Revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019), *verbis*:

Art. 1º As sociedades cooperativas devem observar as disposições desta Instrução Normativa na apuração: I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre o faturamento; II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação; e

III - da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários.

Art. 2º São contribuintes, na hipótese do inciso I do art. 1º, as sociedades cooperativas em geral. (...)

Art. 3º As sociedades cooperativas, na hipótese de realizarem vendas de produtos entregues para comercialização por suas associadas pessoas jurídicas, são responsáveis pelo recolhimento das contribuições sociais por estas devidas em relação as receitas decorrentes das vendas desses produtos, nos termos do art. 66 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...)

Art. 4º O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento é o auferimento de receita. (...)

Art. 6º A base de cálculo da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins é o faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pelas sociedades cooperativas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas. (...)

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

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

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

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

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

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

É certo que as cooperativas podem deduzir determinados valores da base de cálculo do PIS e da COFINS. Não é essa a discussão. O debate alcança a possibilidade de incidência das contribuições sobre negócios praticados com terceiros, assegurando-se as exclusões e deduções legalmente previstas.

No caso em tela, a Fiscalização considerou indevida a dedução relativa ao produto gerado por operações de venda para não cooperados, tendo em vista não ser permitido deduzir da base de cálculo da contribuição para o PIS e COFINS tal incremento com natureza de receita.

Nessa linha, destaca-se o Acórdão nº 3402004.260 da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/10/1999

COOPERATIVAS AGRÍCOLAS. BASE DE CALCULO.

As sociedades cooperativas são isentas da contribuição, quanto aos atos cooperativos próprios de sua finalidade (Lei Complementar nº 70/91, art. 6º, inciso I), as demais submetem-se a tributação normal. Restando o fisco demonstrado, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, deve prosperar o lançamento.

PIS. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO

Constatado que, em alguns meses, a base de cálculo apurada pela Recorrente revelou-se inferior à apurada pelo Fisco, não abalada pelo recurso trazido, correto o lançamento de ofício das diferenças apontadas.

Recurso Voluntário Negado.

Dessa feita, diante da natureza das operações glosadas, não vejo como desqualificar os valores recebidos da condição de receitas, de modo que a decisão recorrida não merece reparo.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso e no mérito, por dar PARCIAL provimento para afastar a glosa sobre:

- fretes de compras para transporte de produtos não tributados
- fretes para transporte de produtos acabados
- gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento.

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 e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para afastar a glosa sobre: 1 - fretes de compras para transporte de produtos não tributados. 2 - fretes para transporte de produtos acabados. 3 - gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator